

FACULTÉ DE DROIT DE PARIS

DE L'IMPOT
SUR LES
MUTATIONS PAR DÉCÈS

- I. HISTORIQUE
II. LÉGISLATION ACTUELLE
III. PROJETS DE RÉFORME
-

THÈSE POUR LE DOCTORAT

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE

le samedi 20 juin 1896 à 9 h. 1/2

PAR

Paul AUDÉ

Président :	MM. WEISS,	} professeurs.
Suffragants {	BUFNOIR,	
	PLANIOL,	

PARIS

A. PEDONE, ÉDITEUR

LIBRAIRE DE LA COUR D'APPEL ET DE L'ORDRE DES AVOCATS

13, rue Soufflot, 13

1896

DE L'IMPOT
SUR LES
MUTATIONS PAR DÉCÈS

- I. HISTORIQUE
- II. LÉGISLATION ACTUELLE
- III. PROJETS DE RÉFORME

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

FACULTÉ DE DROIT DE PARIS

DE L'IMPOT

SUR LES

MUTATIONS PAR DÉCÈS

- I. HISTORIQUE
 - II. LÉGISLATION ACTUELLE
 - III. PROJETS DE RÉFORME
-

THÈSE POUR LE DOCTORAT

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE

le samedi 20 juin 1896 à 9 h. 1/2

PAR

Paul AUDÉ



<i>Président :</i> MM. WEISS,		} <i>professeurs.</i>
<i>Suffragants</i> {	BUFNOIR,	
	PLANIOL,	

PARIS

A. PEDONE, ÉDITEUR

LIBRAIRE DE LA COUR D'APPEL ET DE L'ORDRE DES AVOCATS

13, rue Soufflot, 13

1896

A MON PÈRE

A MA MÈRE

Cette étude a pour principal objet de rechercher les modifications qu'il conviendrait d'apporter à la législation en vigueur sur les droits de mutation par décès. Avant de donner à la question les développements qu'elle comporte, il convient d'exposer les principes qui doivent servir de point de départ et de rattacher les préoccupations du jour aux traditions historiques.

Nous avons donc adopté le plan suivant :

INTRODUCTION. *Considérations générales sur l'impôt des successions.*

I^{re} PARTIE. *Notions historiques.*

II^e PARTIE. *Législation actuelle.*

III^e PARTIE. *Projets de réforme.*

La Chambre des députés, dans sa séance du 22 novembre 1895, a adopté l'ensemble d'un projet de loi qui modifie le régime fiscal des successions, tel que les bases en ont été posées par la loi du 22 frimaire de l'an VII. Notre tâche se ramènera dans une large mesure à exposer et discuter les mesures que préconisent les différents articles de ce projet, qui s'est efforcé de donner satisfaction à tous les *desiderata*. Ce projet, qui vient après toute une série de tentatives analogues, est, en quelque sorte, la résultante des travaux parlementaires qui se sont succédé au cours des dernières années, travaux qui avaient en vue les mêmes réformes et tenaient également

compte des critiques sans cesse renouvelées, que soulève le régime de nos droits de mutation par décès.

Les autres Etats européens nous donnent depuis longtemps l'exemple, et tout le monde en France est d'accord sur la nécessité d'inaugurer en cette matière, des règles plus rationnelles et plus équitables. Mais les divergences d'opinion apparaissent lorsqu'il s'agit de choisir le mode d'application pratique des vœux de tous et de décider d'autre part à quelles ressources nouvelles on fera appel pour indemniser le Trésor de la diminution de recettes qu'occasionnerait la mise en jeu des réformes projetées.

Nous sommes malheureusement obligés de renoncer à indiquer et commenter des résultats définitifs, puisqu'il est impossible de connaître le moment où le Sénat donnera sa sanction au projet voté par la Chambre des députés. Lorsque la discussion publique aura lieu au Luxembourg, il peut se faire qu'un contre-projet soit opposé à celui du 22 novembre 1895. Il s'écoulerait alors un certain temps avant que les deux assemblées aient pu trouver un terrain d'entente.

Puisqu'il n'existe pas encore de préjugé législatif en faveur de tel ou tel système, la plus grande liberté nous est laissée pour esquisser les solutions du problème qui nous sembleront les meilleures.

DE L'IMPOT

SUR

LES MUTATIONS PAR DÉCÈS

INTRODUCTION

CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES SUR L'IMPOT DES SUCCESSIONS

« Les taxes, quand elles sont très modérées, que perçoit l'Etat sur les héritages, dit M. Paul Leroy-Beaulieu (1), sont une participation légitime, récompense de la garantie qu'il donne à la paisible dévolution des biens suivant la volonté du testateur ou suivant les.....droits qu'il reconnaît à l'héritier ».

Telle est bien l'appréciation qu'on porte en général sur un impôt qui se recommande par de très anciens précédents historiques. Mais on dirige aussi quelquefois

1. M. Paul Leroy-Beaulieu, *Traité théorique et pratique d'Économie politique*, 1896, t. I, p. 606.

contre lui de vives attaques, tant au point de vue de son principe que de ses conséquences économiques.

« Quelle force, dit-on, reste-t-il pour combattre le socialisme sous toutes ses formes, pour repousser les attaques incessantes dirigées contre la propriété, lorsqu'on voit subsister un impôt dont le fondement est une anomalie ou un sophisme, et qui provient d'un système aboli ou d'une doctrine dangereuse ».

Ainsi s'exprime M. Alfred des Cilleuls (1) sur le droit de mutation en général, et ce jugement sévère vise en première ligne l'impôt des successions.

Voici quelle est l'explication de cette manière de voir : d'après les règles de la législation fiscale moderne, l'Etat n'a jamais le droit de confisquer à son profit une partie du capital des particuliers. L'impôt, qu'il soit assis sur le capital ou sur le revenu, qu'on le répartisse d'après la fortune elle-même ou d'après les ressources annuelles de chacun, ne doit absorber, en toute hypothèse, qu'une fraction des annuités du contribuable.

Il n'en est pas ainsi du droit de mutation par décès. Le fisc semble alors se présenter comme un héritier qu'on avait oublié d'appeler au partage ; il réclame une fraction du capital successoral qui dépasse parfois le dixième ; et son droit est d'autant plus fort que cette fraction se liquide sur l'actif brut de la succession : aucune quote-part des dettes n'est mise dans le lot de l'Etat.

Cette anomalie se fonde sur des raisons d'opportunité.

De tout temps, l'observation nous le montre, lorsqu'on

1. *La Réforme Sociale*, n. du 16 octobre 1895 : M. Alfred des Cilleuls, *Les contradictions fiscales*.

a eu besoin de trouver des ressources nouvelles, les pouvoirs publics les ont fréquemment demandées soit à la création, soit à l'aggravation des taxes successorales. C'est une contribution d'un recouvrement facile en général et qui ne connaît guère d'après contestations de la part du redevable. On paie sans trop murmurer, lorsqu'on vient de s'enrichir gratuitement, sans effort, souvent d'une manière inopinée.

Mais il ne suffit pas de constater le rôle bienfaisant du droit de mutation en présence d'une situation financière embarrassée. Il faut se demander comment se légitime sa perception.

L'Etat, pourrait-on dire, qui confirme la vocation héréditaire, d'après la volonté expresse ou présumée du défunt, peut bien n'accorder cette investiture que moyennant salaire ; et ce salaire, c'est le droit de mutation. Telle nous paraît être l'opinion de Duchâtel, rapporteur au Conseil des Cinq Cents de la loi du 22 frimaire an VII, qui disait au cours des débats : « Peut-on, *sous prétexte d'un droit naturel*, nuire ou porter préjudice à la société, lorsqu'on *tient tout d'elle* et qu'on ne peut rien conserver sans elle ?... Ce n'est point le droit naturel qu'il faut invoquer quand il s'agit de propriété, *c'est de l'état de société que dérive le droit de propriété*. Je m'en convaincs lorsque je jette les yeux sur la déclaration des droits et des devoirs de l'homme et du citoyen (1). »

En admettant qu'elle ait été en honneur lors de la rédaction de notre loi organique de l'Enregistrement, cette

1. Séance du 6 vendémiaire an VII.

conception qui facilite les efforts de propagande des col-
tivistes, a trouvé sa condamnation dans le Code civil de
1804 qui consacre dans les termes les plus énergiques
les deux droits de propriété individuelle et de succession
(art. 544, 711, 895, etc...).

Une seconde manière d'expliquer le prélèvement-par
l'Etat d'une fraction du capital successoral, consiste à
dire, comme le fit le Grand Juge, ministre de la jus-
tice (1), que l'Etat réclame le droit de mutation en qualité
de « *portionnaire* ». Cette thèse conduit logiquement à
permettre à l'administration d'intervenir dans les parta-
ges, de se faire attribuer une part en nature, d'exiger, le
cas échéant, au plus grand préjudice des héritiers et de la
prospérité agricole, l'inopportun morcellement d'une
exploitation. En réalité cette revendication au nom de
l'Etat d'un droit de copropriété n'avait qu'un but plus
modeste : on voulait faire reconnaître au fisc un privilège
général sur l'ensemble du patrimoine du défunt. L'incon-
vénient est à peu près le même ; car le privilège peut
aboutir à la vente des biens et au paiement de la dette
sur le prix jusqu'à due concurrence. A l'appui de ce
système on invoquait surtout la tradition. Sous la féoda-
lité, le seigneur avait un privilège sur le fief, comme ga-
rantie de paiement du profit de relief. Le droit de muta-
tion moderne ayant le même aspect que ce profit, il n'est
pas malaisé, semblait-il, de supposer à l'Etat une sorte
de *domaine éminent* sur toutes les terres françaises.

Cet argument historique est peut-être spécieux. Qui ne

1. Lettre en forme de décision du 23 nivôse an XII.

voit cependant que l'abolition du régime féodal n'a pas été la première préoccupation et l'œuvre la plus incontestable de la Révolution française pour qu'on vint, quelques années après, ressusciter certaines prérogatives, attachées à un état de choses qui avait cessé d'exister. D'ailleurs la loi de Frimaire est explicite. La créance du droit de mutation est une simple créance chirographaire, sauf l'action réelle et privilégiée sur le revenu des biens à déclarer (art. 32). Et, lorsqu'elle prescrit l'évaluation des biens pour déterminer le chiffre de l'impôt, c'est bien qu'elle refuse à l'État toute qualité de co-propriétaire, de co-partageant.

L'État n'est donc que créancier du droit de mutation. Mais faut-il voir dans cette contribution, conformément au système de l'*impôt-assurance* (1), une prime payée à l'État pour l'indemniser des frais du service de sécurité, et plus spécialement la rémunération du service rendu par l'État lorsqu'il protège la transmission paisible à l'héritier légitime ou institué du patrimoine du défunt.

Cette explication est ingénieuse. Mais on peut lui objecter que le chiffre de l'impôt dépasse de beaucoup ce qui représenterait le prix de la sécurité assurée aux mutations. S'il faut voir dans l'impôt successoral un salaire, comme il absorbe une fraction du capital, on sera tenté de dire que c'est le salaire de l'agrément donné par l'État à la dévolution des biens et l'on inclinera ainsi vers une doctrine aussi erronée que dangereuse dans ses conséquences.

1. M. Paul Leroy-Beaulieu, *op. cit.*, t. IV, p. 737.

Mieux vaut donc définir le droit de mutation par décès, comme M. Paul Leroy-Beaulieu caractérise l'impôt en général : « *L'impôt, dit-il, est la contribution de chacun « pour pourvoir aux obligations communes et aux frais « généraux collectifs de la nation* » (1).

Mais si l'impôt des successions peut être défini comme l'impôt en général, il n'en est pas moins vrai qu'il se distingue par des inconvénients économiques, qui lui sont du reste communs avec tous les droits de mutation. Ce « sont, sans difficulté, les plus mauvais de tous les im-
« pôts. Les autres attaquent et diminuent les produits,
« mais les produits renaissent.... ; les droits de mutation
« détruisent les capitaux, qui ne renaissent jamais.... ; ils
« s'opposent à la circulation...., augmentent la misère
« d'un côté, restreignent la richesse de l'autre, et les ob-
« servateurs les regardent *comme le ver rongeur de la so-
« ciété ; le mal qu'ils font ne frappe pas tous les yeux,
« mais ils n'en ruinent pas moins l'édifice* » (2).

En d'autres termes, le droit de mutation a le défaut de tendre à détruire les facteurs de la production, à anéantir, sans possibilité de reconstitution, une partie du capital individuel et par là-même une fraction de la richesse nationale.

Les penseurs qui acceptent le droit de mutation comme un mal nécessaire, voudraient que le montant en fût très peu élevé, que, par exemple, au degré de parenté le moins bien traité, l'impôt sur les successions ne puisse

1. M. Paul Leroy-Beaulieu, *op. cit.*, t. IV, p. 738.

2. Discours de M. Beugnot, Chambre des Députés, séance du 28 mars 1816.

pas dépasser le revenu d'une année. Duchâtel formulait déjà cette idée devant le Conseil des Cinq-Cents. « Un droit, disait-il, pour le paiement duquel il faudrait vendre une partie de la propriété, *ou sacrifier plus d'une année de revenu*, ou emprunter à gros intérêts la somme nécessaire pour l'acquitter, si toutefois encore on la trouvait, ne pourrait qu'être fatal à la prospérité publique elle-même, tout en ruinant le redevable » (1).

On ne saurait, nous l'avouons, fermer les yeux sur ce danger économique des droits de mutation. Cette quotité idéale, jamais supérieure au revenu d'une année, se trouve considérablement dépassée aujourd'hui ; et le paiement intégral des droits dans les six mois du décès place souvent l'héritier dans une situation fort précaire. Mais l'impôt de mutation n'est pas le seul auteur de tout le mal. La plus grosse part de responsabilité revient à l'enflure exagérée des budgets modernes. Si le fisc n'exigeait pas chaque année une quote-part trop forte du revenu individuel, quote-part qui, d'après certaines évaluations, pèse sur le contribuable français dans la mesure de 14 à 15 0/0 de son revenu, chaque citoyen aurait moins de mal à vivre, il pourrait pendant sa vie épargner davantage, augmenter sa fortune et laisser même à sa mort une certaine quantité de numéraire qui permettrait à l'héritier d'acquitter le droit de mutation sans entamer le patrimoine du *de cuius*.

Il est donc bien certain que ceux des impôts qui consistent en taxes annuelles entravent la formation de

nouveaux capitaux, de même que les droits de mutation détruisent des capitaux déjà formés. Au point de vue économique, le mal est à peu près le même. Tout impôt, en réalité, lorsqu'il est exagéré, constitue un obstacle non seulement à l'accroissement, mais aussi à la conservation dans son intégrité du capital général.

« Les pires ministres, à part un Richelieu parfois, dit M. G. du Puynode, ont seuls prétendu que l'impôt stimule la production. Aussi léger qu'on le suppose, il n'en restreint pas moins les ressources dont elle a besoin et les profits qui y portent. Le fouet des maîtres, on le disait également, stimule les esclaves (1) ! ».

Sans vouloir réhabiliter complètement le droit de mutation, il est possible cependant de mettre en lumière les qualités que la science financière doit lui reconnaître. Cet impôt à l'avantage d'atteindre le contribuable d'une manière directe, à l'abri de toute chance d'erreur et de résultats contraires à une équitable proportion. Il ne se règle pas, comme la contribution personnelle et mobilière, par exemple, ou l'impôt des portes et fenêtres, sur certains signes extérieurs de richesse qui ne procurent jamais qu'une évaluation approximative des facultés de chacun.

L'impôt successoral enfin, présente tous les caractères d'un impôt réel. Il atteint une valeur, à l'occasion de sa transmission, sans considérer la personne de celui qui la recueille, sans tenir compte de la catégorie sociale ni de l'échelon dans la hiérarchie des fortunes où se trouve

1. *Journal des Economistes*, n° du 15 octobre 1895 : M. G. du Puynode, *Des principes de l'impôt*.

placé ce bénéficiaire. L'objectivité du droit de mutation est un de ses mérites, car, lorsque ce caractère se rencontre dans un impôt, il est difficile que sa répartition soit arbitraire (1).

Sous le bénéfice de cette observation, nous dirons donc que les nécessités budgétaires auraient pu conduire l'Etat à des expédients infiniment plus mauvais que l'impôt des successions.

1. Voir dans l'ouvrage cité, t. IV, p. 747 et s., de M. Paul Leroy-Beaulieu, l'exposé des conditions que doit remplir un bon système d'impôts.

PREMIÈRE PARTIE

NOTIONS HISTORIQUES

Sans vouloir aborder l'histoire générale des droits de mutation par décès, il est intéressant de connaître en quelques traits généraux comment fut organisé l'impôt sur les successions dans les sociétés, dont l'évolution, par étapes successives, a préparé l'avènement de la France contemporaine.

Cet aperçu historique sera divisé en trois chapitres consacrés : le premier à l'étude de la *Vicesima hereditarium*, le second à celle des *Profits féodaux*, le troisième à l'exposé des règles de la législation du *Centième Denier*.

Chemin faisant, nous aurons l'occasion de constater si certaines dispositions défectueuses de la loi de frimaire trouvent leur excuse dans des précédents historiques, si en sens inverse notre législation, pour s'amender, n'a pas dans une certaine mesure à profiter des enseignements du passé (1).

1. Les nombreux renseignements, méthodiquement réunis dans le *Cours d'Enregistrement* professé à la Faculté de droit de Paris par M. Weiss en 1894-95 nous ont été du plus grand secours pour cette partie historique de notre travail, ainsi que plus loin dans l'examen des projets de réforme.

CHAPITRE PREMIER

DE LA VICESIMA HEREDITATIUM

En l'an 6 de notre ère (759 ap. J.-C.) Auguste « créa l'impôt du vingtième que durent payer les *cives* qui, sans être héritiers du sang, recueillaient une succession ou un legs dépassant la valeur de 100,000 sesterces » (1).

La quotité de cet impôt fut portée au dixième par Caracalla, ramenée au vingtième par son successeur Macrin. La *Vicesima hereditatium* n'existait plus à l'époque de Justinien, et, suivant la conjecture la plus vraisemblable, ce fut Constantin qui l'abolit en 320, dans les premières années du IV^{ème} siècle (2).

La plupart des questions que soulèvent l'assiette et le recouvrement de la *Vicesima* sont controversées. Nous allons indiquer les solutions qui sont le plus généralement reçues.

La *Vicesima* atteignait toutes les transmissions par décès, *ab intestat*, testamentaires ou en vertu de donations à cause de mort.

1. Duruy, *Histoire des Romains*, t. III, p. 737.

2. Poissnel, *Mélanges d'archéologie et d'histoire de l'école française de Rome*, 1883, p. 312-327 (Recherches sur l'abolition de la *Vicesima*),

Les successions modiques étaient affranchies de l'impôt, et l'on considérait comme telles celles qui ne dépassaient pas la valeur de 100.000 sesterces (20.000 francs de notre monnaie *au minimum*). On conteste l'étendue de cette exemption ; elle paraît en effet bien considérable. Cela prouve seulement que les besoins financiers n'étaient pas aussi pressants à cette époque que de nos jours. Si l'on accorde en France, comme c'est la tendance actuelle, l'immunité aux successions ne dépassant pas 1,000 francs, ce sera un véritable sacrifice consenti par le Trésor et, par des mesures compensatoires, il faudra sans retard trouver l'équivalent de ce qui sera ainsi abandonné.

Les seuls citoyens romains payaient la *vicesima*. Tel était en quelque sorte le prix de leur immunité au regard de l'impôt foncier qui n'atteignait que le sol situé en dehors de l'Italie. Mais ils devaient la *vicesima*, même à raison des fonds provinciaux qui pouvaient leur échoir. La concession générale du droit de cité, consentie par Caracalla au profit de tous les habitants de l'Empire, eut donc pour effet de faire porter la *vicesima* sur toutes les transmissions par décès, en quelque lieu qu'elles s'opérasent et quelle que fût la consistance des patrimoines dévolus.

Ne tombaient pas sous le coup de l'impôt certains proches parents du *de cujus*. Pline le Jeune (1) nous apprend que ce sont les *decem personæ*, préférées par le prêteur au *manumissor extraneus* pour la dévolution de

1. Panégyrique de Trajan, c. 37-39.

la succession du fils de famille émancipé *non contracta fiducia*, à savoir : les père et mère, aïeul et aïeule, fils et fille, petit-fils et petite-fille, frère et sœur du défunt (1).

« Cette disposition, déclare M. Duruy (2), *qui respectait les droits de la nature et de la parenté*, était juste dans son principe et excellente dans ses effets, parce qu'elle entravait une industrie malsaine. A Rome, beaucoup de riches fuyaient le mariage et vivaient entourés d'une foule où l'on voyait parfois des prêteurs, des consulaires, qui, pour capter un testament, se faisaient les courtisans assidus de quelque vieillard morose. Il était bon que la loi atteignit ces vautours, comme Martial les appelle ».

Cette exemption en vertu des liens de parenté, Auguste ne l'avait pas accordée aux *novi cives*, à moins qu'ils n'aient obtenu par privilège spécial les droits de famille, *jura cognationis*, en même temps que le droit de cité. Mais Trajan rapporta cette mesure de défaveur (3).

Avec cette immunité complète des proches parents, nous sommes en présence d'un esprit tout autre, et, il faut bien le dire aussi, de nécessités moins impérieuses que ne le sont les exigences de l'Etat moderne. Nos tarifs ne favorisent les héritiers en ligne directe que par l'octroi d'un taux réduit.

Si l'on ne tient pas compte de cette catégorie de contribuables qui ne payaient rien, le taux uniforme de la

1. Santy, Thèse de doctorat, Paris, 1893, p. 68, 69.

2. Duruy, *op. cit.*, t. III, p. 737.

3. Duruy, *op. cit.*, t. IV, p. 782.

vicesima était d'un vingtième, comme son nom l'indique, c'est-à-dire de 5 pour 100. Au point de vue du fondement théorique de l'impôt, cette disposition était plus logique que notre graduation suivant le degré de parenté. Quand l'importance de la chose transmise est la même, la protection accordée par l'Etat a la même valeur, car l'enrichissement est égal, et la contribution imposée au nouveau propriétaire, quelle que soit sa personnalité, ne devrait pas varier, dans la pureté des principes.

LIQUIDATION DE L'IMPÔT. — La valeur des biens héréditaires qui devait servir de base à l'impôt était déterminée par les agents chargés d'en opérer la perception.

Nous allons étudier ici, avec un peu plus de détails, deux questions qui, entre toutes, ont gardé l'intérêt le plus vivant, en présence des critiques qu'on adresse aux dispositions correspondantes de la loi de frimaire an VII.

Que décidait donc la loi ou la jurisprudence romaine au sujet de :

- 1° la déduction des dettes,
- 2° la transmission simultanée de nue propriété et d'usufruit.

DÉDUCTION DES DETTES. — La taxe du vingtième était-elle prélevée sur l'actif brut de la succession, ou bien fallait-il opérer des déductions ?

Les *frais funéraires*, considérés comme faits par le défunt et non par l'héritier, étaient certainement déduits (L. 37, au Digeste, « *De religiosis et sumptibus funerum* » XI, 7). Ce texte, placé dans le titre « *ad legem Falci-*

diam », pour servir à l'évaluation de la quarte Falcidie, n'est en réalité qu'un fragment d'Æmilius Macer, extrait de son commentaire sur la *lex vicesima hereditatium*.

Il détermine donc, à n'en pas douter, ce qu'il faut regarder comme frais funéraires au point de vue du calcul de notre impôt.

Le jurisconsulte comprend dans les frais funéraires tout ce qui a été dépensé avant l'inhumation pour que le mort recût la sépulture.

Cette déduction des frais funéraires conduisait le fisc à apprécier s'ils n'étaient pas excessifs. Trajan, pour mettre fin à cette intervention des publicains ou fermiers de l'impôt, leur interdit de limiter eux-mêmes la somme consacrée à cet objet, en sorte que désormais l'héritier aurait pu dépenser sans contrôle toutes les valeurs héréditaires pour honorer la mémoire du défunt (1).

Cette mesure trop favorable aux redevables, fut rapportée par Hadrien, le successeur immédiat de Trajan. D'après le fragment cité plus haut d'Æmilius Macer, il ne fut plus alors permis de faire entrer en déduction les dépenses occasionnées par le luxe architectural du monument ; les frais seuls de l'édifice destiné à protéger les restes du défunt furent considérés comme *funeris sumptus*.

Ce rescrit d'Hadrien fit renaître le contrôle des publicains.

Si nous quittons le cas particulier des frais funéraires, peut-on poser en règle générale que la déduction des dettes s'opérait dans l'évaluation du capital successoral

1. Pline le Jeune, *Panég.* c. XI.

atteint par la *vicesima* ? MM. Serrigny, Bouchard, Accarias et Vigie ont admis sur cette question l'affirmative (1).

D'abord, et tel est le premier argument de ces auteurs, l'équité commandait cette solution : L'héritier, tenu du paiement des dettes de la succession, en qualité de continuateur de la personne du défunt, ne profite en réalité que de l'actif net. N'est-il pas vrai, en effet, que « *Bona intelliguntur cujusque, quæ deducto ære alieno supersunt* » ? (L. 39, § 1. Dig. L. 16). Mais cette vue toute d'équité ne résiste pas un instant à cette observation courante que les lois fiscales de tous les temps ont été préoccupées de faire rendre le plus possible à l'impôt, et très peu de le proportionner pour chacun à sa faculté intégrale de payer.

Un argument beaucoup plus sérieux est celui qu'on tire de l'analogie présentée par la loi *Julia vicesima* avec la *lex Falcidia*. Nous avons vu, en effet, que la déduction des frais funéraires, expliquée d'abord par Æmilus Macer à propos de la *vicesima hereditatium*, avait été ensuite appliquée par Justinien à l'évaluation des biens pour le calcul de la quarte Falcidie. D'autre part, l'évaluation à donner aux legs d'aliments était la même pour l'application, soit de la loi *Julia vicesima*, soit de la *lex Falcidia*. C'est ce qui résulte d'un fragment de commentaire d'Æmilius Macer, inséré au Digeste dans le titre du la Falcidie (L. 68, Dig. XXXV, 2). Or, la quarte Falcidie se calculait sur l'actif net de la succession : « *ante deducitur æs*

1. Sauty, *op. cit.*, p. 90.

alienum, item funeris impensa et pretia servorum manumissorum » (Inst. § 3 ; II, 22). Pour que le parallélisme soit complet, il faut donc admettre que les dettes étaient également déduites de la masse successorale imposable.

Justinien d'ailleurs, nous révèle les nombreuses difficultés que soulevait la perception de la *vicesima* : « *Cum multis ambagibus et difficultatibus, et indiscretis narrationibus* ». (L. 3, Code, *de Edicto divi Hadriani tollendo*, VII, 33). On a dit que la tendance chez les héritiers ou légataires à dissimuler les valeurs de la succession, les recherches inquisitoriales auxquelles devaient se livrer les employés du fisc pour découvrir ces fraudes expliquaient suffisamment les expressions ci-dessus reproduites (1).

Mais il n'est pas moins légitime d'y voir une allusion aux délicates enquêtes qu'exigeait la déduction des dettes ; et les difficultés d'application, que cette équitable règle rencontre toujours, ne nous semblent pas constituer un argument suffisant pour décider qu'elle n'était pas admise à Rome.

Les besoins d'argent d'Auguste ne permettaient pas, a-t-on dit, un pareil désintéressement. Nous répondrons que cette règle d'humanité a bien pu être une habile manœuvre, destinée à faire accepter une contribution qui n'avait jamais été vue d'un fort bon œil, si l'on en juge d'après l'émeute occasionnée par un édit des triumvirs Octave et Antoine, d'après aussi l'opposition rencontrée

1. Maguéro, Thèse de doctorat, 1881, p. 39.

par Auguste lui-même au sein du Sénat avant de faire aboutir son projet (1).

ÉVALUATION DE LA NUE PROPRIÉTÉ ET DE L'USUFRUIT. — Le législateur français est à la veille de rayer de la loi de l'an VII une de ses dispositions les plus critiquables, celle qui concerne le mode d'évaluation pour le calcul de l'impôt, de la nue propriété et de l'usufruit. Pour le dire en peu de mots, lorsque, par suite d'un acte de dernière volonté ou d'une dévolution légale, la propriété se trouve scindée, l'usufruit par exemple étant attribué à un légataire, tandis que la nue propriété reste à l'héritier, le fisc perçoit un droit et demi. Le nu-propriétaire paie comme s'il était investi immédiatement de la toute propriété ; l'usufruitier paie un demi droit (revenu capitalisé par 10 ou 12 1/2), quelles que soient les chances de durée de son usufruit. Ce procédé est arbitraire, improportionnel et durement fiscal. Était-il déjà adopté à l'époque de la *vicesima hereditatium* ?

Et, tout d'abord, à qui incombait le paiement de l'impôt lorsque la succession était divisée entre plusieurs bénéficiaires ? Chaque ayant-droit, héritier, légataire, fidéicommissaire ou donataire *mortis causa* avait à supporter une part de l'impôt proportionnée à son émolument successoral. Le testateur pouvait modifier cette règle de contribution, affranchir par exemple le légataire du paiement de la *vicesima* sur la valeur léguée et mettre pour le tout l'impôt à la charge de l'héritier. Le testament de Dasumius présente une disposition de ce genre (2).

1. Sauty, *op. cit.*, p. 16, 21 et s.

2. Laboulaye, *Testament de Dasumius* (traduction de Rudorff), *Revue de législation*, 1845, t. II, lin. 116 à 119.

Jusqu'ici, pas de difficultés. Mais certains legs, tels que ceux de meubles, d'objets d'art pouvaient donner lieu à des incertitudes d'estimation. Et l'embarras devenait tout à fait sérieux pour ceux dont la valeur exacte ne pouvait pas être fixée au jour du décès du testateur, parce qu'ils se décomposaient en une série de prestations périodiques, tels que les legs d'usufruit ou d'aliments. Dans un semblable legs, la valeur dont bénéficiera le légataire dépend de la durée de sa vie ; elle est donc indéterminée, même lorsque l'usufruit ou la créance d'aliments a été établi à titre temporaire. Car le terme assigné, dix ans, vingt ans par exemple, ne constitue qu'un maximum ; si le légataire meurt auparavant, les annuités cessent d'être dues.

Il faut donc recourir à un calcul de probabilités pour répartir équitablement l'impôt entre l'héritier et le légataire. Un texte de Macer nous explique la manière dont Ulpien avait fixé le montant de l'impôt d'après l'âge de l'usufruitier (1).

<i>Age du légataire</i>	<i>Nombre d'années à vivre</i>
—	—
1 à 20 ans	30 ans
20 à 25 »	28 »
25 à 30 »	25 »
30 à 35 »	22 »
35 à 40 »	20 »

De 40 à 50 ans, on lui suppose à vivre autant d'années moins une qu'il lui en manque pour avoir 60 ans.

1. L. 68, Dig., XXXV, 2.

De 50 à 55 ans, on lui suppose 9 ans à vivre.

» 55 à 60 » 8 »

Au-dessus de 60 ans, » 5 »

Dans chaque cas, l'impôt était calculé sur le nombre de prestations probables, par exemple sur 30 prestations, dans le cas où le légataire avait moins de 20 ans, sur 5 seulement s'il était âgé de plus de 60 ans.

Mais la pratique (1) avait adopté un mode de computation plus simple. On distinguait trois périodes :

1^o De 1 à 30 ans, l'impôt était calculé sur 30 années de jouissance.

2^o De 30 à 60 ans, l'impôt se réglait d'après le nombre d'années que le légataire avait encore à vivre avant d'atteindre 60 ans.

3^o Au-dessus de 60 ans, on ne donnait à l'usufruit qu'une valeur probable de 5 prestations, conformément au calcul d'Ulpien.

Notons que l'usufruit légué à une cité — nous dirions aujourd'hui, d'une façon plus générale, à un *être juridique* — était estimé au point de vue de l'impôt, à 30 années de jouissance : « *Sic denique et si reipublicæ usus-
» fructus legetur, sive simpliciter, sive ad ludos, tri-
» ginta annorum computatio fit* » (2). Mais en réalité la jouissance qui résultait pour une personne de cette nature d'un legs d'usufruit sans détermination de durée, était de 100 ans, « *quia is finis vitæ longævi hominis
» est* » (3).

1. L. 68, Dig., XXXV, 2.

2. Même loi 68, *in fine*.

3. L. 56, Dig., VII, 2. V. aussi L. 8, Dig., XXXIII, 2.

Le texte de Macer ne nous indique pas la valeur de chacune des annuités, dont la somme représentait l'importance du legs. Suivant l'opinion la plus vraisemblable, la valeur annuelle de l'usufruit n'était estimée qu'à une fraction (soit $\frac{1}{3}$, soit $\frac{1}{2}$) du revenu des biens assujettis et c'est cette fraction qu'on multipliait par la durée probable assignée à l'usufruit (1).

De la sorte le légataire usufruitier acquittait toujours un impôt inférieur à celui qu'il aurait eu à payer s'il avait succédé à la pleine propriété. Il eût été inique au contraire d'imposer l'usufruitier d'après un certain nombre d'annuités intégrales de revenu. Il est certain, en effet, qu'à Rome, la valeur de la propriété n'atteignait pas 30 fois son revenu. Dans le cas où le légataire d'usufruit payait sur 30 prestations, l'usufruit aurait donc été taxé plus que la pleine propriété.

Il est par suite infiniment probable qu'on multipliait une fraction seulement du revenu par le nombre d'années assigné comme durée à l'usufruit ; la somme ainsi obtenue était toujours inférieure à la valeur de la pleine propriété ; et c'est sur cette somme que se liquidait l'impôt.

Quant au nu-propiétaire (nous avons supposé que c'était l'héritier), il ne devait l'impôt que dans la mesure où l'usufruitier ne l'avait pas payé. Par conséquent, le légataire payait un impôt proportionnel à sa jouissance, et l'héritier une taxe inversement proportionnelle à cette même jouissance.

1. Wahl, Thèse de doctorat, 1886, p. 65.

La méthode romaine de calcul apparaît ainsi comme beaucoup plus équitable que la nôtre, d'après laquelle l'usufruit est toujours évalué à la moitié de la propriété, quel usufruitier soit âgé de 10 ou de 90 ans. Sans doute, lorsqu'il fallait payer sur 30 annuités ou fractions d'annuités, c'était lourd. Mais bien souvent, l'impôt ne se liquidait pour l'usufruitier que sur une fraction minime de la valeur de la propriété.

Concluons que l'adoption du système romain, même en l'absence des perfectionnements dont il peut être susceptible, constituerait déjà un grand progrès dans notre législation fiscale.

La *vicesima hereditatium* devenait exigible à partir de l'envoi en possession, que l'héritier devait demander dans le délai d'un an, et, pour que le paiement de l'impôt ne fut pas différé, un édit d'Hadrien accorda à l'héritier le droit d'être envoyé en possession sur la simple présentation d'un testament régulier *en la forme*.

La perception de la *vicesima* fut d'abord confiée à des fermiers, des publicains ; puis, et probablement à partir du règne d'Hadrien, à des agents impériaux, des *procuratores*.

En résumé, l'étude de la *vicesima hereditatium* nous a révélé certaines règles très humaines et très équitables : exemption des proches parents, immunité des successions modiques, déduction du passif, évaluation des deux éléments de la propriété divisée (nue propriété et usufruit), d'après leur valeur au temps de la transmission.

En revanche, le système de la Ferme qui toujours a favorisé de grands abus, soulevait à Rome de vives et incessantes protestations. Lorsque la perception par l'intermédiaire des publicains fit place au procédé de la Régie, comme nous dirions aujourd'hui, le sort du contribuable ne devint pas beaucoup plus enviable ; car il n'avait pas de recours, ou n'avait qu'un recours à peu près illusoire auprès de l'Empereur, contre l'arbitraire des agents du pouvoir, qui procédaient eux-mêmes à l'estimation des biens au point de vue de l'impôt. La *vicesima hereditarium* pouvait donc devenir un moyen de vengeance et servir de prétexte à de fructueuses confiscations (1). Tout porte à croire qu'à l'époque troublée où l'Empire fut mis aux enchères, le nouveau César, dans la nécessité de récompenser ses partisans, faisait revêtir à la perception des impôts, notamment à celle de la *vicesima*, un caractère de rapacité et d'injustice dont on ne saurait se faire une idée (2).

1. Bonnefon, *Etude historique sur l'impôt et l'administration de l'Enregistrement*, 1882, p. 27.

2. *Ibid.*, p. 28.

CHAPITRE II

DES PROFITS FÉODAUX (1)

La *vicesima hereditatium* nous a mis en présence d'un véritable impôt, c'est-à-dire d'une contribution aux dépenses collectives de la nation, exigée de ceux qui bénéficient à un titre quelconque de la protection sociale.

Au moyen âge, dans l'organisation féodale de la propriété foncière, nous rencontrons un mode de taxe sur les hérédités qui est aussi éloigné de nos contributions modernes que de l'impôt des Romains, car il a sa nature propre et sa raison d'être originale.

« Les lods et ventes en effet, dit M. Demante, et les autres profits casuels des seigneurs pouvaient être considérés comme une émanation du *droit de propriété* ; l'impôt de l'enregistrement est une émanation pure et simple du *droit de souveraineté* » (2).

Le régime des terres au moyen âge reposait essentiellement sur une division de la propriété en domaine *direct* et domaine *utile*. Les services et les profits, dus par un

1. Consulter pour les détails, le savant cours de *Droit coutumier* de M. Lefèbvre, professeur à la Faculté de droit de Paris.

2. Demante, *Principes de l'Enregistrement*, 4^e éd., t. I, p. 5.

vassal à son suzerain, qui en devait lui-même à un seigneur plus élevé dans la hiérarchie, n'étaient pas une prérogative attachée aux droits de la puissance publique, mais bien la reconnaissance d'un domaine direct, et en quelque sorte le revenu d'un droit dans la chose, *jus in re*, d'un véritable démembrement de la propriété.

Le domaine direct, retenu par le seigneur, servait donc de base à l'exigibilité des *profits de mutation*. Le fief fut d'abord une concession de terre personnelle et viagère. A la mort du vassal, une convention intervenait en général entre son héritier et le suzerain pour déterminer le prix moyennant le paiement duquel cet héritier pourrait se faire mettre en possession. Lorsque les fiefs furent devenus transmissibles et héréditaires, la quotité du droit à payer par l'héritier du vassal fut fixée une fois pour toutes ; et ce droit ou profit ainsi maintenu marquait éternellement la dépendance des terres les unes vis-à-vis des autres.

Les profits de mutation n'affectaient pas toutes les terres indistinctement. Les *alleux*, terres libres à l'occasion desquelles on ne devait ni foi ni hommage, ni *vest* ni *devest* échappaient à l'exigence des droits perçus sur les diverses sortes de mutations. Les *censives*, terres concédées moyennant une redevance annuelle qui n'impliquait aucun lien de vassalité, ne comportaient aucun profit analogue au *droit de relief* en cas de mutation par décès, car le cens était déjà une charge annuelle assez lourde. Ce n'est que dans quelques rares coutumes qu'on rencontre tantôt un *droit d'essogne*, droit dû par les héritiers du censitaire au seigneur, dans la censive duquel le

défunt possédait des biens le jour de son décès, tantôt un *droit de marciage*, droit dû au nouveau seigneur direct d'héritages censuels, à la mort du seigneur (1). Les meubles enfin paraissent avoir échappé à toute redevance. Cependant le droit de *catel* ou de *meilleur catel* permettait au seigneur, dans certaines provinces, de prélever sur la succession le meilleur meuble à son choix (2).

Le fief, au contraire, constitue presque uniquement la matière atteinte au moyen âge par les droits de mutation, profits ou *droits d'aventure*. Nous ne parlerons ici que du droit de *relief* ou de *rachat*, dont le domaine était d'ailleurs plus vaste que celui de notre droit de mutation par décès.

« Le profit de rachat, dit Pothier (3), est un droit féodal qui consiste dans le droit qu'a le seigneur d'avoir une année de revenu du fief relevant de lui, toutes les fois qu'il change de main, à l'exception des cas auxquels il est dû un profit particulier de vente et de quelques cas auxquels il n'est dû que la foi sans profit. »

Ce nom de *rachat* s'explique par cette considération que le vassal rachetait ainsi le droit de réversion qui, à l'origine, appartenait au seigneur, lorsque le vassal mourait ou abdiquait la propriété de son fief. On disait aussi droit de *relief* parce que son objet était de relever le fief tombé par une sorte de commise entre les mains du seigneur (4).

1. Bonnefon, *op. cit.*, p. 42.

2. Ibid., p. 45.

3. *Traité des fiefs*, 2^e partie, chap. I.

4. Merlin, *Répertoire*, verbo *relief*.

D'après le droit commun des coutumes, les héritiers du vassal en ligne directe n'avaient pas à payer le droit de relief (1). Cette exemption est très ancienne ; il en est fait mention au XII^{me} et au XIII^{me} siècle, dans Beaumanoir et le Grand Coutumier. Malgré l'avis de Pothier, on ne saurait en chercher l'origine dans l'idée de copropriété reconnue par les Romains aux *sui heredes*. L'explication la plus rationnelle est celle qui consiste à dire que, dans le cas qui nous occupe, il n'y avait pas à proprement parler mutation de vassal, car le plus souvent on se trouvait en présence d'un fief qui avait été concédé « au vassal et aux hoirs de son corps ».

Cette indemnité fut ensuite étendue aux donations d'ascendants à descendants, par application de cette présomption d'après laquelle une donation à des descendants est réputée faite en avancement d'hoirie. Le mérite de l'extension de la même faveur aux donations de descendants à ascendants était plus contestable. Cependant la coutume d'Orléans est formelle sur ce point (art. 14) et la majorité des auteurs adoptaient cette solution dans la coutume de Paris, malgré son silence sur ce point et l'avis contraire de Dumoulin.

Ainsi la transmission héréditaire des fiefs en ligne collatérale donnait seule lieu à l'exigibilité du droit de rachat.

D'après la définition de Pothier, le droit de relief consistait dans une *année de revenu*. Le seigneur pouvait, à son choix, exercer son droit en exploitant lui-même le

1. Coutume de Paris, art. 3 et 4 ; d'Orléans, art. 22. Loysel, IV, III, XII.

fief pendant un an ou se contenter d'une somme d'argent équivalente à cette jouissance. Dans ce second cas il y avait lieu à une estimation (1).

Quel que fût le mode de paiement, des modérations étaient possibles. Pothier constate l'usage fréquent d'une remise partielle du droit de relief, accordée par le seigneur, sans doute pour indemniser le nouveau possesseur du supplément de charge résultant pour lui du centième denier.

Notons ici que la règle de la loi de Frimaire en vertu de laquelle tout droit régulièrement perçu n'est pas restituable, n'a pas son origine dans le droit féodal. Le seigneur devait restituer le profit lorsque le vassal avait eu une juste cause d'erreur (2).

Enfin lorsque plusieurs mutations avaient lieu dans le cours d'une année, la jurisprudence décida qu'il ne serait perçu qu'un seul droit de relief (3).

Pour poursuivre le paiement du profit, le seigneur n'avait que le recours aux actions civiles ordinaires. Il était dans la situation d'un créancier de droit commun, et ne pouvait exercer la saisie féodale. Mais, comme c'était le fief qui était le débiteur principal du profit, le seigneur pouvait le réclamer contre tout détenteur du fief, sauf le droit de déguerpissement pour celui-ci. La règle est posée en termes absolus par la coutume de Paris, dont l'article 24 est ainsi conçu : « Le seigneur féodal se peut prendre à la chose pour les profits de son fief. »

1. Loysel, IV, III, XIII et XV. Coutume de Paris, art. 47.

2. Coutume de Reims, art. 119.

3. Loysel, IV, III, XVIII. Coutume d'Orléans, art. 17. Du-moulin sur le § 22 de l'ancienne coutume de Paris, n° 113.

D'autre part le seigneur avait un moyen indirect de recourir à la saisie féodale. Il n'avait qu'à refuser de recevoir le serment de foi et hommage, tant que les profits n'étaient pas acquittés. Dans cette situation, la *saisie faute d'homme* lui était ouverte.

Les profits échus se prescrivaient selon les règles ordinaires. Seul le lien féodal existant entre les deux terres était imprescriptible.

Pour assurer la perception des profits dûs au seigneur, il est intéressant, au point de vue de l'histoire générale du droit de mutation, de constater que la plupart des coutumes avaient établi, pour le nouveau possesseur, l'obligation d'exhiber son titre d'acquisition ou d'*en faire la déclaration*, s'il était successeur *ab intestat* (1). La déclaration se faisait de tous les biens échus à titre de succession, avec paiement ou exemption du droit selon la province (2).

DÉDUCTIONS A OPÉRER. — Le droit coutumier ne consacrait pas d'une façon générale le principe de la déduction des dettes. Mais si l'on ne tenait pas compte, pour le montant du profit à payer, des dettes chirographaires qui diminuaient la valeur d'un patrimoine, cette non-distrac-tion se trouvait moins onéreuse que de nos jours, car les dettes de cette nature étaient rares au moyen âge, par suite de la prohibition du prêt à intérêt ; et les meubles, considérés comme le gage des dettes, ne payaient aucun droit de mutation par décès.

1. Dumoulin, sur la cout. de Paris, § 73. D'Argentré, sur la cout. de Bretagne, art. 140.

2. Bonnefon, *op. cit.*, p. 53.

Quant aux charges foncières qui grevaient les produits annuels du fief, on distinguait selon qu'elles étaient ou non inféodées ; on déduisait les charges inféodées ; on ne déduisait pas les charges non inféodées (1).

Eusèbe de Laurière, enfin, nous indique que le montant du droit de relief se réglait sur le revenu net et non sur le revenu brut des fonds. Notre loi moderne, au contraire, dans l'estimation des immeubles pour la liquidation de l'impôt, ne tient pas compte de la part de revenu absorbée par l'impôt foncier, ni à plus forte raison des frais d'exploitation. Voici comment s'exprime l'auteur cité : « Le seigneur, qui prend ainsi le revenu d'une année pour son relief, doit tenir compte des labours et des semences, des gages dus aux ouvriers jardiniers, et, comme il doit en user en bon père de famille, il faut qu'il tienne compte aussi de l'année d'appointements due aux maçons et aux couvreurs gagés pour l'entretien du château » (2).

TRANSMISSION D'USUFRUIT. — Le régime du droit de relief ne présentait pas une disposition analogue à cette règle de la loi de Frimaire, d'après laquelle la transmission d'un même bien donne lieu à la perception d'un droit et demi lorsque la nue propriété et l'usufruit sont dévolus à des bénéficiaires distincts.

Pocquet de Livonière nous apprend en effet que la transmission d'usufruit ne comporte pas un droit de mutation, « non pas que l'usufruit ne doive être mis au rang des immeubles, mais parce qu'il n'y a point de mutation de vassal ou sujet, en ce que le propriétaire demeure

1. Quinion-Hubert, Thèse de doctorat, 1893, p. 143 et s.

2. Coutume de Paris. — Paris, 1777.

vassal ou sujet, doit les obéissances et les profits féodaux (1) ».

Il est permis, d'autre part, d'établir en règle générale que le vassal qui, lors d'un décès, recueillait un fief grevé d'usufruit, pouvait différer le paiement du profit de rachat jusqu'à la cessation de l'usufruit. C'est la conclusion qu'on peut tirer d'un passage de Bosquet (2) où il est dit, à propos de l'usufruit de la douairière — cas le plus fréquent — que le droit de rachat devait être payé sans que l'on puisse opposer de prescription « quelque long qu'ait été l'usufruit ». Nous savons que les profits échus n'étaient pas imprescriptibles ; c'est donc que l'exigence du droit de rachat était suspendue sur la partie du fief dont jouissait la douairière.

Cette double pratique, perception d'un seul droit et délai accordé pour le paiement de l'impôt, aurait dû constituer aux yeux du législateur de Frimaire une idée à étudier et à perfectionner.

Si maintenant, envisageant de nouveau les caractères généraux du profit de relief, nous étions tentés d'établir un rapport de filiation entre ce droit de mutation et l'impôt successoral moderne, nous ne trouverions guère entre eux qu'un point de ressemblance ; ce sont les mêmes événements en principe qui donnent lieu à leur perception (3).

1. *Traité des fiefs*, liv. III, ch. VI, sect. 3.

2. Bosquet (*V^o Rachat ou relief*).

3. La même opinion est exprimée dans les *Principes de l'Enregistrement* de M. Demante, 4^e éd. t. I, p. 5 ; et, dans le *Rép. Périod.* de Garnier, t. IV, art. 295, de la façon suivante : « le mouvement des idées depuis 1789 et les besoins nouveaux de

En sens inverse les différences qui les distinguent sont nombreuses :

1° Les droits féodaux constituaient par leur cause et par leur objet, un *droit réel* du seigneur ; l'impôt de mutation constitue une obligation purement *personnelle* du contribuable.

2° Les droits féodaux rentraient en quelque sorte dans le droit privé ; c'était une redevance, le produit d'un fonds, le fruit d'une terre. L'impôt de mutation est une contribution d'intérêt commun.

3° Le seigneur réclamait ses profits comme un propriétaire réclame ses fermages. L'Etat n'exige l'impôt qu'en vertu de sa souveraineté ; il le demande, comme prime d'assurance, à chaque possesseur de biens, acquéreur ou donataire, en retour de la sauvegarde qu'il accorde à tous ses sujets (1).

l'époque qui a mis la loi du 22 frimaire au jour, l'ont tellement isolée de son origine qu'il importe surtout de se pénétrer de cette idée que, bien qu'elle se rattache par quelques liens à la législation dans le sein de laquelle elle a été conçue, elle procède avant tout d'elle-même. »

Le conseiller Laborie, de son côté, s'exprimait ainsi dans le rapport sur les conclusions duquel la Cour de cassation a rendu ses arrêts du 23 juin 1857 : « Pour que les données historiques fournissent des arguments de quelque valeur, il faudrait qu'il n'y ait pas une incompatibilité absolue entre l'esprit des institutions qu'on prétend expliquer l'une par l'autre. » (Dalloz, 1857, I, 233).

1. Bonnefon, *op. cit.*, p. 70.

CHAPITRE III

DU CENTIÈME DENIER.

La taxe du *centième denier* qui fut perçue pendant le dernier siècle de la monarchie, constitue un véritable impôt, exigé dans toute l'étendue du royaume pour les besoins financiers du pouvoir central. Nous allons y trouver l'origine directe de nos droits d'enregistrement.

Cet impôt, dont le taux était de 1 pour 100 (1), comme son nom l'indique, vint frapper toute mutation entre vifs ou par décès, à titre gratuit ou onéreux, de propriété ou d'usufruit d'immeubles, de rentes foncières et de tout autre droit réel ou immobilier.

Le *centième denier*, lors de son organisation par l'Edit de 1703, fut présenté comme le salaire de l'*insinuation*, institution dont le domaine était en même temps étendu à toutes les mutations que nous venons d'énumérer. L'*insinuation*, telle que l'avait établie François I^{er}, ne concernait que les donations et substitutions, qu'elle avait pour but de porter à la connaissance des tiers. Louis XIV, dans l'article 24 de son édit, prit à tâche de démontrer

1. Au moment de sa suppression, en 1790, le centième denier, augmenté successivement de *sols pour livre*, s'élevait à 1 livre 10 sous par 100 livres.

aux seigneurs que l'insinuation, ainsi élargie, leur procurait l'avantage de connaître plus exactement toutes les mutations d'où résultait l'exigibilité des profits.

En ce qui concerne spécialement les successions, l'Edit de 1703 s'exprimait ainsi : « Voulons pareillement que les nouveaux possesseurs des dits biens immeubles, à *titre successif*, soient tenus de faire leurs déclarations aux dits greffes des insinuations des biens immeubles qui leur seront advenus par successions, ce que nous n'entendons néanmoins avoir lieu dans le *cas de succession en ligne directe*, si ce n'est dans les coutumes où il est dû quelques droits aux seigneurs, lors des mutations en ligne directe, auquel cas néanmoins ne sera payé par les dits successeurs en ligne directe que la moitié du dit droit de centième denier ».

Ainsi les successions en ligne directe étaient en principe exemptées de l'impôt. Par exception, dans les coutumes où ces mutations donnaient ouverture au profit de relief, le roi exigeait la moitié du droit de centième denier. L'immunité devint générale pour tous les héritiers en ligne directe, à partir de l'Edit d'août 1706, complété par deux déclarations royales de 1707 et 1708 (1).

Les donations en ligne directe par contrat de mariage furent mises sur le même pied que les successions en ligne directe.

Ainsi les ascendants, qui ne payaient pas le droit de relief pour les biens acquis par succession de leurs descendants, échappaient dans la même mesure au droit de

1. Bosquet, v^o *Succession et Directe*.

centième denier ; il en était de même des legs à eux faits par leurs descendants, lorsqu'en vertu de la loi les ascendants auraient pu recueillir les biens, sans le secours d'une disposition testamentaire. Mais le centième denier était dû, lorsque le testament constituait le seul titre des ascendants (1).

Il n'y avait donc en principe que les collatéraux, successeurs légitimes ou testamentaires qui tombassent sous le coup de l'impôt du centième denier.

Nous avons vu que, dans la forme, l'insinuation accompagnée du centième denier, se présentait comme une mesure destinée à assurer la perception des profits seigneuriaux. L'Edit de 1703, logique avec le motif ainsi mis en avant, n'avait pas visé les *alleux*. Mais la déclaration royale du 19 juillet 1704 fit un pas de plus et atteignit les francs alleux et les biens tenus en « *franc-bourgage* ou *franche-bourgeoisie* ». Les successeurs en ligne directe, d'abord frappés du demi droit de centième denier, jouirent ensuite de la même immunité qu'au cas où ils recueillaient des fiefs ou des censives.

Les *transmissions mobilières* échappaient à l'impôt du centième denier (2). Une déclaration royale du 27 mars 1748 y assujettit momentanément les dons et legs de meubles et objets mobiliers, en même temps que les mutations d'immeubles fictifs, tels qu'offices et rentes cons-

1. Jurisprudence du Conseil du Roi. — Bosquet, v° *Ascendants*.

2. Mais le tarif du *contrôle* des actes du 29 septembre 1722 (art. 56) avait soumis les inventaires de *meubles* à un droit qui variait d'après certaines règles, suivant l'importance du mobilier. V. Maguéro, thèse, 1881.

tituées. Mais une autre déclaration, du 26 décembre 1750, revint à la règle antérieure.

L'impôt du centième denier se liquidait sur la valeur entière des biens transmis. Pour déterminer cette valeur, on multipliait par 20 le revenu des immeubles, lorsqu'ils étaient affermés ; au cas contraire, on s'en référait au prix stipulé dans les contrats récents dont ils avaient pu faire l'objet, et, si cette base faisait défaut, à la déclaration de l'héritier, que les agents de la perception étaient reçus à contredire par la voie de l'expertise.

Les textes législatifs concernant le centième denier étaient muets sur la *déduction des dettes*. Aussi les contribuables cherchèrent-ils à faire admettre cette règle pour la liquidation de l'impôt. Souvent les intendants permirent la déduction de dettes hypothécaires et même de dettes chirographaires dûment justifiées (1) ; mais, après ce succès en première instance, les redevables succombaient devant le Conseil du Roi (2) qui, favorable aux prétentions de la Ferme, décida, suivant une jurisprudence constante, qu'il ne devait pas être fait distraction des dettes et charges « affectées sur les biens, dès que l'héritier peut s'en affranchir, sans que cette libération donne ouverture au droit de centième denier » (3).

Le Conseil du Roi n'admettait pas non plus la déduction des *légitimes*, c'est-à-dire des parts de succession réservées aux enfants du défunt, lorsque l'héritier institué était tenu de fournir ces parts en argent ; lorsque l'héri-

1. Serre, thèse de doctorat, 1890, p. 157.

2. Quinion-Hubert, *op. cit.*, p. 145.

3. Bosquet, *v^o Successions collatérales*, n^o 4.

tier trouvait dans l'hérédité des deniers pour payer la légitime, la dette dont il était tenu de ce chef était considérée comme dette de succession et par suite non déduite. La distraction de la légitime n'était autorisée que dans le cas où les enfants pouvaient réclamer leur part en biens fonds de l'hérédité (1).

En revanche, il était fait déduction des *rentes foncières irrachetables*, « attendu que c'est une charge perpétuelle et inhérente au fonds (2) ». Il devait être justifié par titres de l'existence et de la nature de ces rentes. Cette solution ne pouvait guère être considérée comme une exception au principe. La rente foncière était en effet regardée, dans l'ancien droit, comme un démembrement de la propriété ; elle constituait, non pas une charge réelle, mais bien la réserve d'un droit de copropriété sur les fonds au profit du bailleur ; il était logique dès lors de faire entrer sa valeur en déduction (3).

« Le droit de centième denier, dit Bosquet (4), est dû pour tout usufruit d'immeubles dans les mêmes cas où il est dû pour les mutations de propriété ».

1. Bosquet, v^o *Légitime*, *in fine* : « Les décisions qui ont jugé que les héritiers institués devaient payer le droit de centième denier de la valeur entière des biens, sans distraction de la légitime des enfants, ne sont applicables qu'au cas où l'institué est maître de se libérer de la légitime en deniers, car si la légitime n'est pas fixée et que les enfants puissent la prétendre en biens fond, il est certain que l'institution ne tombe que sur le surplus des dits biens, et que, par conséquent, l'institué ne doit payer le centième denier que de ce qui doit lui revenir, distraction faite de la légitime. »

2. Bosquet, v^o *Charges foncières et autres*, § 3.

3. Quinon-Hubert, *op. cit.*, p. 146.

4. Bosquet, v^o *Usufruit*, n. 2.

L'usufruit était évalué uniformément *à la moitié de la propriété* ; c'est-à-dire qu'on liquidait alors l'impôt sur un capital obtenu par la capitalisation du revenu au denier 10. « Celle (l'évaluation) qui serait fondée sur l'âge de l'usufruitier et les autres circonstances serait sujette à trop d'inconvénients et à une infinité de contestations (1). »

Lorsque l'usufruit était ainsi séparé, le bénéficiaire qui recueillait la nue propriété acquittait néanmoins l'impôt sur la valeur entière de la propriété (2).

Ainsi la législation de Frimaire an VII, dans ses dispositions sur la non distraction des charges et le mode d'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit, procède directement de la législation fiscale de la royauté.

Tout héritier, pur et simple ou bénéficiaire, devait, dans les six mois de l'ouverture de la succession, faire une déclaration détaillée des biens recueillis sur le registre de chacun des bureaux de leur situation. S'il avait laissé passer le délai, il encourait la peine du triple droit. L'administration perceut même quelquefois le droit simple après avoir exigé le triple droit (1). Au cas d'omission ou d'insuffisance d'évaluation dans la déclaration, l'amende était de 300 livres, outre le supplément de droit à payer et le triple de celui-ci.

En vertu de l'édit de 1703 et de la déclaration royale de 1704, les fruits et revenus des biens héréditaires, ces biens eux-mêmes, y compris les meubles, étaient affectés

1. Bosquet, v^o *Prix*, p. 188.

2. Bosquet, v^o *Usufruit*, n^o 7.

3. *Dictionnaire des Domaines*, verbo *triple droit*.

d'un *droit de préférence* pour le paiement de l'impôt. Les fruits confisqués ne venaient pas en déduction des droits et amendes et « étaient acquis au profit du roi et perçus par les receveurs généraux des domaines » (Déclaration royale du 19 juillet 1704).

Lorsque les biens de la succession ne produisaient pas de fruits, le fisc pouvait venir en concours sur le surplus des biens de l'héritier avec les autres créanciers.

Chaque héritier était tenu *solidairement* du paiement total des droits afférents à la succession, ce qui était encore une énergique garantie de recouvrement (1).

L'impôt du centième denier était perçu par l'association des Fermiers Généraux, qui payaient le prix du bail et encaissaient, pour rentrer dans leurs débours, les sommes dues par les redevables. Leurs exactions et les procédés arbitraires à l'aide desquels ils étendaient le sens de la loi soulevaient des récriminations générales (2).

Ce fut seulement un arrêt du Conseil du 9 janvier 1780 qui signa la condamnation de la Ferme Générale et la remplaça, pour le recouvrement des droits qui nous occupent, par une compagnie créée sous le nom d'Admi-

1. Jurisprudence du Conseil du Roi. Bosquet, v^o *Successions collatérales*.

2. Voir Montesquieu, *Esprit des Lois*, 1748, Liv. XIII, ch. 9 ; Laplace, avocat, *Traité des droits seigneuriaux* ; Malesherbes, dans ses remontrances au Roi, au nom de la Cour des Aides, 1775 ; Necker : compte-rendu au Roi, 1781 ; Extrait des Instructions sur diverses questions relatives aux droits de contrôle, d'insinuation et de centième denier, publié en 1787, par Dupin, avocat au Parlement, au nom des Etats de Languedoc.

nistration générale des domaines et des droits domaniaux. En dehors de leur traitement fixe, les agents de cette sorte de Régie avaient un tant pour 100 sur le rendement de l'impôt, et, si celui-ci donnait une plus-value, ils bénéficiaient d'une remise supplémentaire.

Malgré le progrès réel que consacrait cette nouvelle institution, le besoin d'un remaniement complet de toute la législation fiscale continua de se faire sentir, car les textes sur la matière, obscurs, incomplets ou contradictoires, permettaient encore des interprétations trop rigoureuses.

Le centième denier produisait, année moyenne, 8.500.000 livres (1). D'après ce chiffre, l'impôt de mutation semble avoir été bien léger à la fin du XVIII^e siècle, en comparaison de notre seule taxe des mutations par décès, dont le rendement s'élève annuellement à 200 millions environ. Mais il ne faut pas oublier que l'impôt royal se superposait, lorsqu'il y avait transmission d'un fief, au profit de rachat, égal à une année de revenu, quotité qu'on ne peut pas évaluer pour l'époque à moins de 4 ou 5 pour 100 du capital.

Rappelons en terminant que la législation et la jurisprudence du centième denier ont manifestement inspiré, peut-être à son insû, le législateur de Frimaire sur des points essentiels : déclaration à fournir par l'héritier, mode d'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit, non déduction des dettes.

Mais notre régime fiscal des successions est meilleur à deux points de vue :

1. Bonnefon, *op. cit.*, p. 105.

1° L'impôt n'est plus un prélèvement de bon plaisir, exigé et dépensé sans contrôle. C'est une contribution d'intérêt général votée par les mandataires de la nation (1).

2° La rapacité des Fermiers Généraux n'est plus qu'un souvenir. Elle a fait place à l'action modérée, honnête et éclairée d'une grande administration.

APPENDICE

Abolition de l'ancien régime fiscal

Loin d'être tombées en désuétude en 1789, les redevances féodales se percevaient de concert avec les divers droits royaux et avaient conservé des formes et un caractère si inique que les cahiers des baillages en demandaient unanimement l'abolition.

Le principe de cette abolition fut voté dans la nuit du 4 août 1789 et mis en pratique par le décret du 15 mars 1790, qui déclara simplement rachetables tous les droits féodaux ou censuels qui étaient le prix et la condition d'une concession primitive du fonds, tels que les droits casuels de lods et ventes et de relief.

L'Assemblée Législative accomplit une œuvre plus radicale. Elle mit à néant tous les effets produits par la maxime : « *Nulle terre sans seigneur* » et affranchit la

1. Bonnefon, *op. cit.*, p. 114.

propriété entre les mains de son détenteur actuel. Aux termes du décret du 18 juin 1792, tous les droits casuels perçus à l'occasion des mutations, étaient et demeuraient supprimés sans indemnité « à moins que lesdits droits ne fussent justifiés par le *titre primitif*... être le prix et la condition d'une concession du fonds, auxquels cas les dits droits continueraient d'être perçus et d'être rachetables. »

Il ne restait plus qu'un pas à faire, et la Convention, par le décret du 17 juillet 1793, supprima sans indemnité toutes les redevances seigneuriales, fixes ou casuelles. même celles maintenues par les décrets antérieurs. Elle ordonna en même temps de brûler tous les titres constitutifs ou récongnitifs de droits abolis. Mais cette dernière mesure fut rapportée le 11 messidor an II.

En ce qui concerne les impôts qui alimentaient le Trésor royal, l'Assemblée Constituante, par la loi des 15-19 décembre 1790, convertit d'abord en une taxe unique appelée *droit d'enregistrement* les droits de contrôle, centième denier, insinuation et autres. Cette loi fût complétée par celle des 29 septembre-9 octobre 1791 et par quelques décrets postérieurs. Certaines règles nouvelles furent posées par les lois des 9 pluviôse an IV, 9 vendémiaire an VI, 26 vendémiaire et 5 frimaire an VII. Enfin, la loi organique du 22 frimaire an VII vint édifier définitivement le régime moderne des droits d'enregistrement.

DEUXIÈME PARTIE

LÉGISLATION ACTUELLE (1)

C'est encore le commentaire de la loi du 22 frimaire an VII qui fournit en substance l'exposé de la législation en vigueur sur les droits de mutation par décès. La loi du 27 ventôse an IX n'a fait que la compléter sur certains points. Les modifications qui lui ont été apportées par des lois comme celles du 28 avril 1816, du 21 avril 1832, du 18 mai 1850, du 8 juillet 1852, du 14 juillet 1855, du 2 juillet 1862, du 23 août 1871, du 21 juin 1875 se ramènent à cette proposition : On a successivement élevé les tarifs et étendu leur domaine.

I. — Biens soumis à l'impôt.

Le principe de l'impôt est posé par l'art. 4 de la loi de Frimaire portant que « le droit proportionnel est établi pour... toute mutation de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles et immeubles... par décès ».

La formule est très générale, et l'on n'y trouve pas la trace d'une hésitation de la part du législateur. Il est bon

1. Consulter M. Demante, *Principes de l'Enregistrement*, 4^e éd.

de rappeler cependant que dans le projet primitif de la loi de Frimaire, les successions directes mobilières étaient exemptes du droit proportionnel. Sous la pression de considérations budgétaires on se décida à les y assujettir, tout en leur accordant un tarif de faveur. Cette inégalité de traitement a disparu depuis la loi du 18 mai 1850 qui soumet les mutations à titre gratuit de biens meubles aux mêmes droits que celles d'immeubles.

Les *rentes sur l'Etat* étaient exemptées du droit proportionnel par l'art. 70, § 3 de la loi de Frimaire, ainsi conçu : « Les inscriptions sur le Grand livre de la dette publique, leurs transferts et mutations... sont exemptes de la formalité de l'enregistrement ». La loi du 18 mai 1850 a fait disparaître cette exemption que rien ne justifiait dans le cas de transmission par décès.

Les autres *valeurs mobilières* françaises étaient incontestablement atteintes en tant que créances. Mais en l'absence de texte spécial, les valeurs *étrangères* échappaient à l'impôt. La loi de 1850 vint d'abord assujettir aux droits les fonds publics étrangers et les actions des sociétés étrangères, dépendant d'une succession régie par la loi française. La loi du 13 mai 1863 atteignit les obligations des mêmes sociétés, celle du 23 août 1871, les créances, les parts d'intérêt, les obligations des provinces et des villes et généralement toute les valeurs mobilières étrangères dépendant de la succession d'un étranger domicilié en France avec ou sans autorisation, c'est-à-dire ayant seulement dans le pays son domicile de fait. La totalité des valeurs étrangères, mobilières d'après la

loi française, se trouve ainsi atteinte alors même que ces valeurs sont immobilières d'après la loi étrangère (1).

La loi du 21 juin 1875, en contradiction avec les principes du droit civil, dispose : « Sont considérées, pour la perception du droit de mutation par décès, comme faisant partie de la succession d'un *assuré*, sous réserve des droits de communauté, s'il en existe une, les sommes, rentes ou émoluments quelconques *dus par l'assureur à raison du décès de l'assuré*. Les bénéficiaires à titre gratuit de ces sommes, rentes ou émoluments sont soumis aux droits de mutation suivant la nature de leurs titres et leurs relations avec le défunt, conformément au droit commun. » Ce texte s'applique même aux étrangers n'ayant pas de domicile ou de résidence en France, qui ont traité avec des compagnies françaises.

Parmi les droits transmis, il en est qui ne sont pas assujettis à l'impôt de mutation par décès. Ce sont les droits *litigieux* et les droits *conditionnels*, pour lesquels la perception est subordonné à l'événement de la condition ou à l'issue du procès (2).

A l'égard des créances dont le *recouvrement est incertain*, on a considéré l'immunité de ces créances comme une concession de l'administration (3) ; et il a prévalu dans la pratique que la condition *sine qua non* de l'im-

1. Jugement du tribunal civil de Nice, 30 juillet 1895 (*Pand. Fr.* 11^e cah. 1895, IV, 26). Les valeurs mobilières de la succession n'ont pas été déclarées passibles en France, du droit de mutation par décès, parce que le défunt n'avait en France, ni un domicile de droit, ni un simple domicile de fait.

2. Demante, 389-390.

3. Cass., 24 avril 1861, *Rép. pér.*, 1488.

munité est la déclaration faite expressément par l'héritier qu'il renonce à exiger les créances devenues caduques par la prescription ou l'insolvabilité des débiteurs⁽¹⁾. Cette solution et la gravité d'une telle renonciation, si on veut lui faire produire tous ces effets, sont très critiquées.

II. — Evaluation des biens.

Comment la matière imposable, dont nous venons de déterminer l'étendue, est-elle évaluée pour la liquidation et le paiement du droit proportionnel ?

Sans *déduction aucune du passif*, nous répondent l'art. 14 de la loi de Frimaire, en ce qui concerne les mutations mobilières, et l'art. 15, relatif aux mutations immobilières. Lorsque nous étudierons les reproches qu'on adresse au principe de la non distraction des charges, nous nous réservons d'en indiquer sommairement la portée.

En matière de meubles, la valeur de la chose transmise est déterminée par la *déclaration estimative des parties* (L. frimaire, art. 14, n° 8). La loi du 21 juin 1875, plus prévoyante, a donné sur ce point de meilleures garanties à l'administration. D'après l'art. 3 de cette loi, la valeur de la propriété et de l'usufruit des biens meubles est déterminée par l'estimation contenue dans les inventaires ou autres actes passés dans les deux années du décès, ou par le prix exprimé dans les actes de

1. Demante, 394, Décision du ministre des finances, 12 août 1816 (*Rép. Périod.*, 16.370).

vente, lorsque celle-ci a lieu publiquement dans le même délai. Ce prix doit être également substitué à une évaluation d'inventaire qui lui serait inférieure. Enfin c'est seulement à défaut d'inventaire ou d'acte de vente qu'on se réfère à la déclaration estimative des parties.

La valeur des biens est déterminée :

Pour les *créances à terme*, leurs cessions et transports par le capital exprimé dans l'acte et qui en fait l'objet (L. frimaire, art. 14, 2^o). Les parties ne pourraient pas déclarer pour mémoire la créance contre un débiteur insolvable, ou pour une valeur inférieure au capital nominal la créance d'un recouvrement plus ou moins incertain (1).

Les fonds publics, actions, obligations, parts d'intérêt sont évalués au cours moyen de la Bourse au jour de la mutation, s'il s'agit de valeurs *cotées*, en ayant soin pour les valeurs non libérées, de déduire du chiffre nominal du cours le montant des versements restant à faire (2). S'il s'agit de valeurs *non cotées* à la Bourse, l'impôt se liquide d'après la déclaration estimative des parties.

La valeur imposable est établie : pour les *rentes perpétuelles*, créées avec expression de capital, par le capital constitué, pour celles créées sans expression de capital, à raison d'un capital formé de vingt fois la rente ; — pour les rentes et pensions stipulées payables en nature, aux mêmes capitaux, estimation préalablement faite d'après les mercuriales du marché le plus voisin ; — pour les

1. Cass., 4 arrêts du 24 avril 1861,

2. Demante, t. II, p. 403 ; Lois du 18 mai 1850, art. 7, du 13 mai 1863, art. 11 et du 23 août 1871, art. 3 et 4.

rentes viagères et les pensions, le capital est formé de dix fois la rente ou la pension (1).

L'usufruit établi sur des meubles, à titre gratuit « s'évalue à la moitié de la valeur entière de l'objet » (L. frim. art. 14. n° 11).

La déclaration estimative des parties, lorsqu'elle est admise, est à peu près sans contrôle ; car, en matière de meubles, l'expertise n'est pas reçue. La loi du 28 février 1872 (art. 8) ne l'a accordée que par exception, à l'égard des mutations de fonds de commerce. La jurisprudence et les auteurs sont à peu près unanimes pour repousser la preuve testimoniale. L'administration peut seulement saisir la preuve des fausses évaluations dans les faits et actes qui tombent sous ses yeux, citons un inventaire, un partage, une liquidation, autrement dit un de ces actes qui par leur nature tombent sous le coup de l'administration (2).

Aux termes de l'art. 15 de la loi de Frimaire, la valeur des *immeubles* est déterminée :

7° Pour les transmissions de propriété... par décès, par l'évaluation qui sera faite et portée à vingt fois le produit des biens, ou le prix des baux courants, sans distraction des charges.

8° Pour les transmissions d'usufruit seulement..... par décès, par l'évaluation qui en sera portée à 10 fois le produit des biens, ou le prix des baux courants, aussi sans distraction des charges.

1. L. frim. art. 14-9° ; Cass., 4 mai 1807 ; L. 15 mai 1818, art. 73.

2. Demante, t. II, p. 493-94 ; Cass., 29 février 1860 (*Rép. pér.* 1284).

La loi du 21 juin 1875 est venue réviser ce mode d'évaluation, pour les immeubles ruraux, en prescrivant d'en capitaliser le revenu par 25 pour la propriété et 12 1/2 pour l'usufruit. C'est la nature et non la situation des immeubles qui leur donne le caractère urbain ou le caractère rural (1). La mesure est grave, puisqu'elle fait porter une augmentation d'impôt sur l'agriculture (2).

En ce qui concerne le contrôle de l'Administration sur les évaluations d'immeubles, l'art. 19 de la loi de Frimaire permet d'avoir recours à l'*expertise*. « Il y aura également lieu, dit cet article, à requérir l'expertise du revenu des immeubles transmis en propriété ou en usufruit, à tout autre titre qu'à titre onéreux, lorsque l'insuffisance dans l'évaluation ne pourra être établie par actes qui puissent faire connaître le véritable revenu des biens ». Ainsi l'expertise porte sur le revenu des immeubles ; le capital est ensuite déterminé d'après le mode de capitalisation prévu par la loi. La fin de l'article nous indique que l'expertise n'est qu'un moyen subsidiaire ; s'il y a un bail courant, l'administration doit s'y conformer, sauf le cas de fraude (art. 15, n° 7).

L'usufruit des immeubles est évalué à la moitié de la toute propriété, comme pour les meubles (L. frim. art. 15 n°s 7 et 8). En d'autres termes, le revenu n'est ici capitalisé que par 10 où 12 1/2 selon qu'il s'agit d'immeubles urbains ou d'immeubles ruraux (L. 21 juin 1875, art. 2).

L'acquéreur de la nue propriété doit néanmoins l'im-

1. Instruction générale, n. 2517, 1204 ; Solutions 26 août, 24 octobre 1876 ; *Répertoire général* de Garnier, n. 8443 bis.

2. Demante, t. I, p. 166-67.

pôt sur le même pied qu'un acquéreur de la pleine propriété. La règle du centième denier était la même sur ce point. La logique voudrait peut être que cette perception intégrale soit également exigée à toute transmission ultérieure de la nue propriété. Mais la Cour de cassation a jugé que le premier nu-propriétaire acquittait une fois pour toutes les droits encourus pour l'expectative de l'usufruit (1). Par suite, son ayant-cause ne doit l'impôt que sur la valeur de la propriété moins celle de l'usufruit, c'est-à-dire sur la moitié de la toute propriété (2). Le même taux de 1/2 est exigé de l'usufruitier qui acquiert ultérieurement la nue propriété (3).

III. — Déclaration des successions.

La mort naturelle est aujourd'hui la seule cause d'ouverture des successions, et par suite le seul fait qui donne naissance à la créance du droit de mutation par décès.

Le Code civil (art. 25.718) attribuait le même effet à la mort *civile*. Mais la mort civile a été abolie par la loi du 31 mai 1854.

Quant à l'*absence*, de même qu'elle amène l'envoi en possession provisoire des héritiers présomptifs et autres ayants droit, de même elle entraîne la perception provisoire des droits de mutation (L. 1816, art. 40).

La déclaration de succession constitue la principale formalité de la perception de notre impôt. A cet effet, tout

1. Chambres réunies, 27 décembre 1847.

2. Instr. génér. n° 1816 ; Demante, t. II, p. 247, 268-69.

3. Demante, t. II, p. 475.

héréditaire, donataire, ou légataire du défunt est tenu, à peine d'un demi-droit en sus, de *souscrire la déclaration* des biens à lui échus ou transmis par décès et d'acquitter l'impôt dans six mois du décès du de *cujus* (L. frim. art. 34), lorsque ce décès est arrivé en France. Si la succession est échue à des mineurs ou à des interdits, ce demi-droit en sus est dû personnellement par leur tuteur (L. frim. art. 39). Le délai ordinaire de 6 mois est porté à 8 mois, lorsque le décès a eu lieu dans toute autre partie de l'Europe, à un an s'il s'est produit en Amérique, à deux ans s'il est arrivé en Asie ou en Afrique (L. frim. art. 24).

La déclaration doit être faite par les héritiers, donataires et légataires ou leurs tuteurs et curateurs, et signée sur le registre *ad hoc*. Elle doit, pour les immeubles être *détaillée*, ce qui ne doit pas s'interpréter trop restrictivement. C'est ainsi que la Cour de cassation a décidé que lorsqu'il s'agissait d'une métairie composée de terres labourables, prés, bois, vignes, la désignation en bloc par corps de ferme était suffisante (1).

S'il s'agit de meubles, les héritiers satisfont au vœu de la loi, en présentant un inventaire ou état estimatif, article par article.

Voici maintenant le texte de l'art. 27 de la loi de Frimaire qui détermine le bureau compétent pour enregistrer les déclarations, suivant certaines distinctions : « Les mutations de propriété ou d'usufruit, par décès, seront enregistrées au bureau de la *situation des biens*. Les héritiers, donataires ou légataires, leurs tuteurs ou curateurs,

1. Arrêt du 14 mars 1814 ; Maguéro, thèse de doctorat, 1881, p. 116.

seront tenus d'en passer déclaration détaillée et de la signer sur le registre. S'il s'agit d'une mutation, au même titre, de biens meubles, la déclaration en sera faite au *bureau dans l'arrondissement duquel ils se sont trouvés au jour du décès de l'auteur de la succession*. — Les rentes et les autres biens meubles, sans assiette déterminée, lors du décès, seront déclarés au *bureau du domicile* du décédé. Les héritiers, légataires ou donataires, rapporteront, à l'appui de leurs déclarations de biens meubles, un inventaire ou état estimatif, article par article, par eux certifié, s'il n'a pas été fait par un officier public ; cet inventaire sera déposé et annexé à la déclaration qui sera reçue et signée sur le registre du receveur de l'enregistrement » (L. frim. art. 27).

Si le défunt n'a laissé aucun bien, l'héritier n'est pas tenu de passer une déclaration purement négative (1).

La déclaration de succession, qui n'est assujettie à aucune forme obligatoire, doit énoncer : 1° Les noms et prénoms des héritiers, donataires et légataires ; 2° ceux du défunt ; 3° la date du décès ; 4° si la ligne dans laquelle la succession est ouverte est directe ou collatérale ; 5° le détail, article par article, des biens par nature, consistance et situation ; 6° s'ils sont affermés ou non ; 7° leur produit ou le prix des baux courants sans distraction des charges, à l'époque du décès ; 8° le capital de ce revenu ; 9° enfin la quotité et le montant du droit

1. En ce sens, Castres, 4 août 1887 (J. E., 23.162) ; Cass., 26 août 1870 (Instr. 2405 § 1 ; *Rép. pér.* 3099) ; *Dict. des Rédacteurs*, v° *Successions*, n. 1418 et 2402 ; Demante, t. II, p. 339.

perçu, car la déclaration doit être accompagnée du paiement des droits qui lui sont afférents (1).

Les omissions et les insuffisances d'évaluation constatées dans les déclarations entraînent l'exigibilité d'*undroit en sus*. Comme au cas du demi-droit en sus pour déclaration tardive, les tuteurs et curateurs doivent personnellement supporter la peine ci-dessus, lorsque la mutation s'est opérée au profit d'un mineur ou d'un interdit (L. frim. art. 39 §§ 2 et 4).

IV. Paiement des droits.

La loi de frimaire détermine en même temps les débiteurs de l'Etat et les sûretés affectées à sa créance; en d'autres termes elle répond dans le même article aux deux questions suivantes : Par qui l'impôt est-il dû ? Par quelle action le paiement en est-il poursuivi ?

Article 32 : « Les droits des déclarations des mutations par décès seront payés par les héritiers, donataires ou légataires. Les co-héritiers seront solidaires.

« La nation aura action sur le revenu des biens à déclarer, en quelques mains qu'ils se trouvent, pour le paiement des droits dont il faudrait poursuivre le recouvrement ».

Cet article édicte donc : 1^o une action personnelle contre les débiteurs de l'impôt ; 2^o une action réelle sur le revenu des biens à déclarer.

L'*action personnelle* est différemment organisée contre

1. Inst. génér. du 25 juillet 1809, n^o 443 ; du 5 juin 1830, n^o 1318, art. 10.

les héritiers et contre les autres successeurs du défunt. Les héritiers sont tenus *solidairement* du montant total des droits à payer pour toute la succession. C'est la solidarité telle que l'a organisée le Code civil dans les articles 1205 et suivants. Donc chaque héritier n'est pas seulement tenu d'acquitter les droits *in solidum*, comme s'il était héritier unique ; chacun est tenu des droits dus par ses co-héritiers, en raison de la parenté de ceux-ci avec le défunt. Au contraire chacun des autres successeurs n'est tenu de l'impôt qu'en proportion de ce qu'il prend dans les biens du défunt. En effet les dispositions qui établissent la solidarité entre des débiteurs doivent être interprétées restrictivement. L'art. 32 dit : les *cohéritiers* seront solidaires ; donc ne seront solidaires que les successeurs qui ont la qualité proprement dite de cohéritiers, c'est-à-dire les parents légitimes venant *ab intestat* (1).

L'article 32, nous l'avons vu, accorde à l'administration une action sur le revenu des biens à déclarer. Faut-il lui reconnaître, en outre, un *privilège* sur le capital des biens transmis ? Pendant longtemps l'administration l'a soutenu. Elle était encouragée dans cette prétention par l'avis de Crétet, qui, au conseil des Cinq Cents, le 17 brumaire an VII, définissait le droit de mutation « un retranchement sur les capitaux transmis ». Le grand juge ministre de la justice, s'exprimait à peu près dans les mêmes termes, le 23 nivôse an XII. « La nation, disait-il, ne réclame pas comme créancière, mais plutôt comme *por-*

1. Demante, t. II, p. 343-44 ; Le Puy, 23 novembre 1885.

tionnaire d'une partie de cette succession. C'est un prélèvement que la loi lui adjuge dans cette circonstance ». Les partisans de ce système rappelaient que dans l'ancien droit le seigneur, pour le paiement des profits, et le roi pour le centième denier jouissaient d'un privilège. Et puis ils avaient une façon à eux d'interpréter la règle de la loi de Frimaire qui veut que les biens soient évalués, pour le paiement du droit proportionnel, *sans distraction des charges*. Cette disposition signifiait, suivant eux, que les biens sont affectés au paiement des droits sans qu'il y ait à prendre en considération les charges, autrement dit que le Trésor est préféré à tous créanciers pour la perception des droits de mutation par décès.

Le législateur de Frimaire aurait été bien étonné de ce développement imprévu du principe de la non-déduction du passif, principe qui n'était à ces yeux qu'un des éléments d'une commode assiette de l'impôt.

Le privilège sur les capitaux, dont l'existence était cependant incompatible avec les termes restrictifs de l'art. 32 de la loi de Frimaire, fut d'abord admis par la jurisprudence (Cass. 3 décembre 1839 et 28 juillet 1851 ; Paris, 13 mars 1855). Mais, par quatre arrêts du 23 juin 1857, la Cour de cassation, adoptant les conclusions du substantiel rapport du conseiller Laborie, est revenue sur sa jurisprudence antérieure, pour statuer en sens inverse que la Régie de l'enregistrement n'a pour le recouvrement des droits de mutation par décès ni privilège, ni droit de prélèvement ou de préférence sur les biens de la succession (L. frim. art. 14, 15, 28 et 32. C. civ. art. 2098) (1).

1. Rapport du conseiller Laborie et arrêts du 23 juin 1857 (Dalloz, 1857, I, 233 et s.).

— L'administration se résigna à cesser la lutte (1).

Le Trésor n'a donc action que sur le revenu des biens à déclarer. Cette action est une action *réelle*. L'art. 32 nous dit, en effet, que l'action peut être exercée sur les revenus en *quelques mains qu'ils se trouvent* ; en d'autres termes elle est armée d'un droit de suite. On lui reconnaît *a fortiori* un droit de préférence à l'encontre de la masse chirographaire, lorsque les biens à déclarer sont entre les mains du débiteur de l'impôt. En effet, le droit de préférence est plus essentiel que le droit de suite ; si le premier survit parfois au second, le droit de suite au contraire n'existe jamais sans le droit de préférence (2). Le Trésor jouit donc d'un véritable privilège sur les revenus. Cette opinion triomphe aujourd'hui dans la pratique (3).

Indiquons une conséquence du droit de suite organisé par l'article 32. L'usufruitier pourra être obligé de payer non seulement les droits dûs pour la transmission de l'usufruit, mais encore ceux que la mutation de la nue propriété a rendus exigibles, sauf pour ces derniers son recours contre l'héritier (Cass., 24 octobre 1814) (4).

Il existe en notre matière certaines prescriptions particulières. Leur indication se place, logiquement, à la suite de l'étude que nous venons de faire des deux actions qui compètent à la régie de l'enregistrement.

1. Inst. génér., n° 2114, § 8.

2. Demante, t. II, p. 369 : « Il est impossible de concevoir un droit de suite qui ne serait pas doublé d'un droit de préférence. Autrement le créancier, tant que la chose est aux mains de son débiteur, aurait moins de droits qu'après l'aliénation, ce qui est absurde. »

3. Troplong, sur l'art. 2098 du C. civ., n° 67.

4. Maguéro, *op. cit.*, p. 146.

Les droits se prescrivent : 1° par deux années, à compter du jour de l'enregistrement, s'il s'agit d'un supplément de perception insuffisamment faite ou d'une fausse évaluation dans une déclaration (L. frim., art. 61-1°); 2° par cinq années, aussi à compter du jour de l'enregistrement, s'il s'agit d'une omission de biens dans une déclaration (art. 61-2°); 3° par dix années, à compter du jour du décès, pour les successions non déclarées (L. frim., art. 61-3°. L. du 18 mai 1850, art. 11). Toutefois, la prescription est de trente ans s'ils s'agit de rentes sur l'État non déclarées ou omises dans une déclaration et le transfert de ces rentes ne peut plus être effectué qu'au vu d'un certificat constatant le paiement de l'impôt (L. du 8 juillet 1852, art. 26).

Le délai de deux ans court également contre l'administration lorsqu'il y a lieu de faire constater par voie d'expertise une fausse évaluation dans une déclaration d'immeubles, à compter de l'enregistrement de la déclaration (L. frim., art. 61, n° 1).

En dehors des cas spécialement prévus, il faut revenir au droit commun de l'art. 2262 du Code civil, c'est-à-dire à la prescription trentenaire. Ainsi les droits simples d'un testament non enregistré pourront être réclamés pendant trente ans, car le 1° de l'art. 61 de la loi de Frimaire ne s'applique qu'à un acte déjà soumis à la formalité de l'enregistrement, mais sur lequel la perception a été insuffisante (1).

En regard de ces courtes prescriptions qui courent contre l'administration, il en est une autre, de deux ans, qui

1. Maguéro, *op. cit.*, p. 161.

menace le droit des redevables ; c'est la prescription de l'action accordée aux parties pour réclamer la restitution des *sommes indûment perçues*.

Mais la règle qui met l'administration dans une situation tout à fait avantageuse, c'est celle de l'art. 60 ainsi conçu : « Tout droit d'enregistrement perçu régulièrement en conformité de la présente ne pourra être restitué, quels que soient les événements ultérieurs, sauf les cas prévus par la présente. » Une perception est *régulière* toutes les fois que le receveur a fait une juste application de la loi et des tarifs à l'acte qui lui était présenté ou à la déclaration qui lui était faite. Si au contraire la perception n'a pas été régulière à l'origine, il y a lieu à restitution. Pourquoi la restitution des droits est-elle interdite quand la perception, d'abord régulière, a cessé de l'être par suite d'un fait postérieur ? Parce qu'il serait à craindre que les parties ne fraudassent le Trésor. D'autre part la restitution pourrait difficilement se concilier avec la stabilité nécessaire aux finances publiques (1).

Toutefois ce principe admet des tempéraments : En vertu d'une décision du ministre des finances du 12 avril 1808, les droits perçus à la suite d'une *erreur matérielle* commise par le redevable sont restitués lorsque l'erreur est légalement établie. D'autre part la loi du 28 avril 1816 prescrit, à la charge du Trésor, la restitution des droits de mutation par décès payés provisoirement par les *envoyés en possession*, si l'absent revient, sauf à en retenir une part proportionnelle aux fruits, que l'art. 127 du C. civ. attribue aux dits envoyés.

1. M. Weiss, *Cours d'Enregistrement*, 43^e leçon.

V. — Tarif des droits de mutation par décès.

La tarification établie par la loi de Frimaire était la suivante :

En ligne directe	1 p. 100
Entre époux	2.50 »
Entre collatéraux et personnes non parentes	5 »

Depuis cette époque, le taux des droits a été augmenté à différentes reprises. L'impôt des successions est un des miroirs les plus fidèles du degré des exigences budgétaires. C'est à lui souvent, comme d'ailleurs aux droits proportionnels d'enregistrement en général, qu'on s'adresse en cas de besoins pressants. Il porte ainsi la trace des charges de plus en plus lourdes de l'État : budget de la défense, service de la dette publique, concessions faites aux doctrines du socialisme d'État, etc...

Les élévations de tarifs opérées par les lois du 28 avril 1816, du 21 avril 1832, du 18 mai 1850 ont coïncidé avec certaines mesures empreintes d'une sorte de souci de justice distributive. En 1836 et en 1832 on a développé le principe de la graduation de l'impôt d'après le degré de parenté des successeurs. La loi de 1816 a établi une différence de traitement entre les collatéraux et les étrangers ; celle de 1832 a distingué, au point de vue du tarif, plusieurs échelons dans la parenté collatérale. En 1850, on a abandonné les dernières traces de la faveur accordée aux meubles jusqu'à cette époque, par compensation, dans la pensée du législateur de l'an VII, à la non-déduction des

dettes, et aussi sous l'influence de la vieille maxime *Res mobilis, res vilis*.

En principe, le tarif est le même, que le successeur vienne *ab intestat* ou soit appelé par le testament du défunt. Par exception l'*époux survivant et les enfants naturels* paient respectivement 3 et 1 p. 100, si leur droit résulte d'une donation éventuelle ou d'un testament, soit encore, en ce qui concerne l'*époux survivant*, des dispositions de la loi du 9 mars 1891. — S'ils sont appelés à la succession à défaut de parents au degré successible, ils sont considérés comme personnes non parentes (L. 1816, art. 53) et paient alors 11.25 p. 100, décimes compris. — En toute hypothèse, l'enfant naturel, dans la mesure de sa qualité d'héritier réservataire, ne doit payer qu'au taux de 1 p. 100, puisqu'alors c'est à titre de descendant qu'il hérite (1).

Nos droits de mutation comprennent deux éléments, le *principal* de l'impôt et les *décimes*. Un premier décime a été établi par la loi du 6 prairial an VII ; il n'a pas cessé d'être perçu depuis cette époque. Un second décime a été perçu du 16 juillet 1855 (L. 14 juillet 1855) au 31 décembre 1857, et du 4 juillet 1862 (L. 2 juillet 1862) au 30 juin 1864 (L. 8 juin 1864). A cette date un demi décime a remplacé le second décime jusqu'au 27 août 1871, époque où celui-ci a été rétabli. Enfin un demi décime a été établi à partir du 2 janvier 1874 (L. 30 décembre 1873). Actuellement donc deux décimes et demi, soit 1/4 en sus, s'ajoutent au principal de l'impôt.

1. Décision ministérielle du 7 messidor an XII ; Maguéro, *op. cit.*, p. 164.

Cette perception additionnelle de décimes a l'inconvénient d'induire le contribuable en erreur. D'autre part les décimes, depuis 1885, ne figurent plus séparément dans nos documents budgétaires. On jette ainsi sur une taxe, nominalelement provisoire, un voile qui contrarie la sincérité due au pays (1).

Le tarif aujourd'hui en vigueur est le suivant, décimes compris :

1° En ligne directe.	1.25
2° Entre époux	3.75
3° Entre frères et sœurs, oncles et tantes.	8.125
4° Entre grands oncles et grand'- tantes, petits-neveux et petites-nièces, cousins-germains	8.75
5° Entre parents au-delà du 4 ^e degré	10
6° Entre personnes non parentes. .	11.25

1. *Revue politique et parlementaire*, 1894, t. I (juillet), article de M. Boudenoot.

TROISIÈME PARTIE

PROJETS DE RÉFORME

Parmi les critiques qu'ont soulevées les règles de la loi de Frimaire, il en est qu'on peut considérer comme des critiques de détail. Ce sont celles qui concernent : 1° Le délai de six mois seulement pour le paiement des droits de succession ; 2° l'obligation de passer une déclaration dans chaque bureau de la situation des biens ; 3° la perception du droit proportionnel suivant les sommes et valeurs de 20 francs en 20 francs, sans fraction ; 4° la perception intégrale des droits à chaque mutation, sans tenir compte de la pluralité des transmissions dans un court intervalle de temps (1). — Nous n'y insisterons pas.

Deux autres critiques n'ont cessé, depuis l'an VII, d'être reproduites avec la plus grande vivacité. Elle s'adressent au principe de la non distraction des charges et au mode d'évaluation de l'usufruit transmis à titre gratuit. Il a été question d'autre part de renoncer à attribuer aux immeubles une valeur fictive pour la liquidation du droit proportionnel ; l'idée de cette modification est aujourd'hui à peu près abandonnée. Enfin toute une école de réfor-

1. Sauty, Thèse de doctorat, 1893, p. 168 et s.

mateurs prétend remplacer le tarif proportionnel aujourd'hui en vigueur par un tarif progressif. Nous ajouterons qu'on tend de plus en plus à adopter des mesures destinées à assurer le recouvrement de l'impôt sur les valeurs mobilières, et que le projet voté par la Chambre des députés, le 22 novembre 1895, présente une disposition nouvelle relative à l'évaluation des biens meubles.

Telles sont les principales questions qui feront l'objet de nos développements ; et nous les discuterons dans l'ordre suivant, qui nous a paru logique, étant donnée la marche à suivre pour la liquidation et l'application de l'impôt :

CHAPITRE I. Évaluation des biens héréditaires :

I. Immeubles.

II. Meubles.

CHAPITRE II. Évaluation de la nue propriété et de l'usufruit.

CHAPITRE III. Déduction du passif.

CHAPITRE IV. Tarifs.

CHAPITRE V. Mesures destinées à assurer le recouvrement de l'impôt sur les valeurs mobilières.

Il eût été intéressant d'énumérer tous les projets ou propositions de loi qui ont eu pour objet d'amender sur certains points la loi de Frimaire, et de constater, par exemple, que, depuis une vingtaine d'années, la réforme de notre régime fiscal des successions n'a, pour ainsi dire, pas cessé d'être à l'ordre du jour des préoccupations parlementaires. Mais parmi les documents auxquels nous faisons allusion, il en est peu qui offrent un intérêt propre ;

chacun d'eux n'en est en quelque sorte que l'expression du renouvellement périodique des mêmes plaintes. Il suffit donc de rappeler ici que les esprits juridiques et soucieux d'une plus équitable répartition de l'impôt comprennent depuis longtemps la nécessité d'introduire de meilleures règles dans la perception des droits de mutation par décès (1).

Si la refonte de cette partie de nos lois n'est pas encore opérée, cela tient d'abord à ce que les défenseurs de l'intérêt du Trésor ont longtemps résisté. Mais aujourd'hui le principal obstacle que rencontre une solution rapide consiste dans le fait suivant : la révision des tarifs, qui aurait dû conserver le caractère d'une simple conséquence de la double réforme du passif et de l'usufruit, a pris la place la plus importante dans les débats du Parlement et devant l'opinion publique, si bien que certains esprits sont tentés, ils l'ont déclaré du moins, de préférer le maintien du *statu quo* à l'adoption d'un système de répartition de l'impôt qu'ils considèrent comme dangereux.

1. Pour l'historique des projets de réforme, V. Sauty, *op. cit.* p. 49 et s. ; Exposé des motifs du projet de loi du 24 juillet 1894. *J. O. Ch. A.* 1894, II, 1242 ; M. Weiss, *Cours d'enregistrement*, 23^e et 26^e leçons.

CHAPITRE PREMIER

ÉVALUATION DES BIENS HÉRÉDITAIRES

I. — Immeubles.

L'art. 15 n° 7 de la loi du 22 frimaire an VII dispose que « la valeur de la propriété des immeubles, pour la liquidation et le paiement du droit proportionnel est déterminée : pour les transmissions de propriété qui s'effectuent par décès, par l'évaluation qui sera faite et portée à vingt fois le produit des biens ou le prix des baux courants, sans distraction des charges ».

Aux termes de l'art. 2 de la loi du 21 juin 1875, « dans tous les cas où, conformément à l'art. 15 de la loi du 22 frimaire an VII, le revenu doit être multiplié par vingt, il sera à l'avenir multiplié par vingt-cinq ». Cette disposition ne s'applique toutefois qu'aux immeubles ruraux.

Ces dispositions, qui concernent l'évaluation des immeubles, sont maintenues par le projet de loi adopté par la Chambre des députés, dans sa séance du 22 novembre 1895.

M. Doumer, rapporteur de la commission, avait justifié cette solution dans les termes suivants (1) :

1. Rapport du 22 octobre 1895, *J. O. Ch., A.* 1895, p. 893.

« Substituer la valeur vénale au revenu capitalisé, comme il l'est actuellement au denier 25, c'était imposer un surcroît de charges à la propriété rurale dont le revenu est presque toujours inférieur à 4 pour 100, et dont la situation à l'heure présente n'est pas tellement prospère qu'on ait le droit de la surcharger. En outre, l'administration a, de longue date, amassé une foule de documents et de renseignements sur le revenu des biens ruraux, qui lui permettent de contrôler les déclarations des héritiers ou légataires. C'était perdre, au grand détriment du Trésor, le fruit de ce patient travail que d'abandonner la méthode du revenu capitalisé ».

A la suite de M. Doumer, nous éprouvons le besoin de nous expliquer sur cette question, car, dans ces dernières années, la substitution de la valeur vénale au revenu capitalisé pour la liquidation du droit de mutation par décès, a soulevé en sa faveur un véritable mouvement d'opinion (1).

Les partisans de ce nouveau procédé pour l'évaluation des immeubles héréditaires le présentent comme un corollaire indispensable de la déduction des dettes. Suivant eux, il n'est pas admissible de déduire les dettes d'un ca-

1. Citons notamment : Proposition de M. Borie (1887) ; Projet du gouvernement (1888-89) ; Rapport de M. Jamais, 27 mars 1890, *J. O. Ch. A.* 1890, p. 845 ; et de M. Boudenoot, 4 juillet 1892, *J. O. Ch. A.* 1892, p. 1474 ; Proposition de loi de M. Dupuy-Dutemps, 25 novembre 1893, et de M. Boudenost, 30 novembre 1893 ; Projet du gouvernement (M. Burdeau), 8 février 1894 ; Projet rectifié de la commission, 5 juillet 1894, *J. O. Ch. A.* 1894, I, p. 1089 ; Projet du gouvernement (M. Poincaré), 24 juillet 1894 ; Rapport de M. Doumer, 10 novembre 1894, *J. O. Ch. A.* 1894, II, 1481.

pital de convention qui, en ce qui concerne les immeubles ruraux, se trouve manifestement inférieur à la valeur vraie. Une terre, par exemple, qui se vendrait 100.000 francs donne à peine un revenu de 3.000 fr. soit, au dernier 25, un capital de 75.000 francs pour la liquidation du droit proportionnel. Si la succession ne comprend que cet immeuble et 75.000 fr. de dettes, il ne sera rien perçu par le Trésor ; et l'héritier n'en recueillera pas moins une valeur de 25.000 francs.

Cette considération semble assez forte. Et on y ajoutait cette remarque que la logique impose pour les transmissions d'immeubles à titre gratuit le même mode d'évaluation que pour celles à titre onéreux, auquel cas le droit proportionnel se liquide sur le prix.

Mais c'est précisément ce *criterium* qui fait défaut lorsqu'il s'agit d'une succession ou d'une donation. Lorsqu'un immeuble se trouvait depuis de longues années entre les mains du défunt, peut-être même de ses auteurs, si d'autre part il ne fait pas l'objet d'une vente ou n'est pas compris dans un inventaire peu de temps après l'ouverture de la succession : donner alors à l'administration le droit de critiquer la déclaration estimative de l'héritier basée sur la capitalisation du revenu c'est lui permettre de réclamer une majoration ou bien qu'elle ne pourra pas obtenir, faute de preuves à l'appui, ou bien qui lui sera arbitrairement accordée. Dans tous les cas on crée, pour la perception de l'impôt, un nouveau sujet de difficultés entre le fisc et le redevable, de vexations pour ce dernier.

Les promoteurs de la réforme qui nous occupe ont bien reconnu que l'évaluation d'après la valeur vénale ne

suffisait pas à elle-même et qu'il fallait maintenir à côté le procédé antérieur, comme une sorte de pis-aller dans l'intérêt du Trésor et qui resterait la règle pour la plupart des cas (1). C'est ainsi que l'art. 4 du projet rectifié de la commission, du 10 novembre 1894, était ainsi conçu : « Le droit de mutation par décès sera liquidé, quant aux immeubles, sur la valeur vénale des biens et sans que cette valeur soit inférieure au produit de la capitalisation du revenu faite au denier 20 pour les immeubles urbains et au denier 25 pour les immeubles ruraux. La déclaration de la valeur vénale *sera accompagnée de la déclaration du produit des biens ou des prix des baux courants*, telle que cette dernière est exigée par les lois existantes.

« Les insuffisances d'évaluations, soit en valeur vénale, soit en revenu, seront constatées par voie d'expertise, s'il y a lieu, et réprimées, le tout selon les règles actuellement en vigueur.

« La demande en expertise, qu'elle ait pour objet la valeur vénale ou le revenu, sera portée dans tous les cas,

1. Le projet du gouvernement de 1889 avait adopté une combinaison originale. La déduction des dettes était facultative. Si l'héritier la demandait, la valeur vénale devenait la base de l'évaluation des immeubles ; dans le cas contraire, on continuait à suivre la règle du revenu capitalisé ; mais le multiplicateur était porté à 30 pour les immeubles ruraux.

La commission, par l'organe de M. Jamais, supprima le droit d'option accordé au redevable par cette raison qu'« il n'y a que des avantages à rendre uniforme le mode de perception de l'impôt de mutation par décès ». Elle repoussa d'autre part le chiffre de 30 qui, suivant elle, pourrait dans certains cas, produire une capitalisation supérieure à la valeur réelle.

au tribunal de première instance dans le ressort duquel les biens sont situés » (1).

Nous voyons, d'après la formule employée à l'alinéa 1 du texte ci-dessus, que la situation, vis-à-vis de l'impôt, des immeubles produisant un revenu normal n'aurait pas été, en général, modifiée d'une manière sensible, puisqu'on continuait d'attacher la plus grande importance à l'indication fournie par le prix des baux courants. Il n'en est pas moins vrai que l'expertise appliquée à la valeur vénale pouvait permettre à l'administration de faire majorer les évaluations, lorsqu'elle trouverait dans des contrats récents des documents précis d'information. La réforme se présentait donc pour la propriété rurale comme une aggravation des charges qui pèsent sur elle ; et c'est peut-être la petite culture qui eût été la plus maltraitée, car les exploitations de quelques hectares ont une valeur vénale relativement plus élevée que d'importants domaines.

Mais la substitution de la valeur vénale au revenu capitalisé visait en première ligne les propriétés d'agrément : parcs, châteaux, villas... etc..., dont le revenu est nul ou très faible. Le mode d'évaluation de la loi de Frimaire, disait-on, favorise sans bonne raison ceux qui recueillent dans une succession un domaine de ce genre. Le droit de mutation qu'ils paient paraît insignifiant en comparaison de celui que doit supporter le modeste héritier de quelques parcelles de terre cultivée. Nous répondrons qu'un impôt successoral bien établi doit surtout avoir

1. Comparer : Projet du gouvernement, 8 février 1894 ; Projet rectifié de la commission, 5 juillet 1894 ; Nouveau projet du gouvernement, 24 juillet 1894.

pour résultat de frapper les contribuables proportionnellement à l'augmentation des ressources annuelles qui résulte pour chacun d'eux de l'hérédité, de même que les différentes contributions assises directement ou indirectement sur le revenu doivent consister en une quote part de ce revenu, c'est-à-dire de la faculté contributive prudemment envisagée. Or, les propriétés d'agrément sont presque toutes dispendieuses pour ceux qui les possèdent. Sans doute, c'est un capital qu'on peut, en l'aliénant, transformer et rendre productif de revenus, en l'hypothéquant, utiliser comme moyen de crédit. Mais dans les deux cas il y a lieu à la perception d'un droit proportionnel d'enregistrement. Les mêmes observations s'appliquent aux terrains à bâtir. Les immeubles dits *de rapport*, au contraire, augmentent les facultés annuelles de l'héritier, sans qu'il soit obligé, pour commencer à percevoir de nouveaux revenus, de dénaturer son héritage et d'encourir un droit proportionnel, en sus du droit de mutation par décès déjà payé. Cet héritier, enfin, par l'épargne successive de ses revenus, peut, au bout de peu de temps, s'indemniser en quelque sorte de l'impôt successoral, qu'il a été obligé d'acquitter. Celui, au contraire, qui a recueilli une propriété non productive de revenus, n'a pas cette ressource à sa disposition, aussi longtemps du moins qu'il la conserve en son état actuel.

Nous ne regrettons donc pas, pour notre part, qu'on ait conservé le mode d'évaluation des immeubles qui résulte des dispositions combinées de l'art. 15, n° 7 de la loi de Frimaire et de l'art. 2 de la loi du 21 juin 1875(1).

1. M. Boudenoot (Rapp. 4 juillet 1892), estimait à 9 millions le

Législations étrangères.

Dans la plupart des pays étrangers, l'impôt de succession se liquide sur la valeur vénale des immeubles. La Belgique et, dans une certaine mesure, l'Alsace-Lorraine ont seules conservé un système analogue au nôtre.

En **Belgique** (1), il n'existe pas moins de trois manières de fixer la valeur imposable (Loi du 17 décembre 1851).

1° Pour certains immeubles, notamment pour ceux situés à l'étranger, la valeur est obtenue en multipliant le produit annuel par 20 ou 30, suivant qu'il s'agit de propriétés bâties ou non bâties.

2° Pour les immeubles situés en Belgique, le gouvernement détermine périodiquement le rapport moyen du revenu cadastral à la valeur vénale. Ce multiplicateur varie dans des proportions considérables : de 20 à 70 pour les propriétés bâties, de 20 à 60 pour les biens ruraux.

3° Les héritiers ont la faculté de faire procéder, à leurs frais et avant la déclaration, à l'évaluation des immeubles ; l'estimation est définitive et elle sert de base à la perception de l'impôt.

Dans le projet de *Code des successions*, actuellement soumis à la Chambre des représentants, aucune modification n'est proposée à cet égard.

supplément probable de recettes à attendre de la réforme proposée ; M. Poincaré (Projet de loi du 24 juillet 1894), réduisait la plus-value ainsi escomptée à 7.600.000 fr.

1. *Revue politique et parlementaire*, article de M. Léon Salefranque, 1894, t. II, p. 447.

En **Alsace-Lorraine** (1), la loi du 12 juin 1889 a maintenu les dispositions de l'article 15, n° 7 de la loi de Frimaire sur l'évaluation des immeubles. Toutefois, cette règle ne va pas sans exception. D'après l'art. 9 de la loi de 1889, la capitalisation au denier 20 ne subsiste pour les immeubles (à l'exception des terrains à bâtir, dont le revenu n'est pas en rapport avec la valeur vénale) que s'il n'existe pas de dettes ou si la valeur vénale de ces immeubles est suffisante pour couvrir les dettes hypothécaires et la portion des autres dettes, excédant l'actif mobilier.

En **Angleterre** (2), tout récemment encore, le *succession duty* était perçu non pas sur la valeur intégrale, mais d'après un système tout particulier basé sur l'intérêt de vie (*life interest*) de l'héritier. Le législateur avait été conduit à cette combinaison par suite de la coutume, traditionnelle dans le Royaume-Uni, qui consiste à substituer indéfiniment presque toutes les propriétés foncières, de telle sorte que le propriétaire n'est en réalité que l'usufruitier des immeubles qu'il a recueillis par succession, le nu-propriétaire étant son fils aîné ou, à défaut de son fils, son héritier mâle présomptif. On dit en Angleterre que l'usufruitier de ce genre est *tenant for life* et que le nu-propriétaire a les biens en *remainder*.

La valeur imposable était calculée en capitalisant le revenu des immeubles, déduction faite des rentes foncières, des frais de réparation des immeubles, de la taxe des

1. *Bulletin de statistique et de législation comparée*, juillet 1889.

2. *Bull. de stat. et de législ. comp.*, 1880, I, p. 260.

pauvres et des autres charges locales, et l'impôt appliqué d'après l'âge du bénéficiaire conformément à la table officielle annexée à la loi organique de 1853, et d'après laquelle un revenu de 100 livres (2.500 fr. environ) (1) représente en capital :

Si l'héritier a 1 an	1892 livres
— 4 —	1928 —
— 10 —	1878 —
— 20 —	1729 —
— 30 —	1644 —
— 50 —	1242 —
— 60 —	972 —
— 80 —	381 —
— 95 —	64 —

Ce mode de calcul était illogique lorsque les biens étaient transmis en toute propriété. Le Parlement, en 1894, a fait droit aux observations de sir William Harcourt (2) à ce sujet, et désormais l'impôt sera liquidé sur la valeur vénale toutes les fois que la succession sera absolue.

II. Meubles.

L'art. 4 du projet de la Chambre des députés restreint le nombre des cas où la déclaration des parties servait encore de base à l'évaluation des biens meubles ; il dispose en effet :

« L'article 3 de la loi du 21 juin 1875 est modifié ainsi qu'il suit :

1. La livre équivaut à 25 fr. 221 (*Bull. de stat.* janvier 1896).

2. *Exposé budgétaire du Chancelier de l'Echiquier*, *Bull. de stat. et de législ. comp.*, t. XXXV, 1894, p. 472.

« La valeur de la propriété des biens meubles est déterminée pour la liquidation et le paiement du droit de mutation par décès :

« 1^o Par l'estimation contenue dans les inventaires ou autres actes passés dans les deux années du décès ;

« 2^o Par le prix exprimé dans les actes de vente, lorsque cette vente a lieu publiquement et dans les deux années qui suivent le décès ; — cette disposition s'applique aux objets inventoriés et estimés conformément au paragraphe 1^{er}, et dont l'évaluation serait inférieure au prix de la vente.

« 3^o A défaut d'inventaires ou d'actes de vente, *en prenant pour base 60 p. 100 de l'évaluation faite dans les polices d'assurances* (1) en cours au jour du décès et souscrites par le défunt ou ses auteurs moins de cinq ans avant l'ouverture de la succession.

« 4^o Enfin, à défaut de toutes les bases d'évaluation établies aux trois paragraphes précédents, par la déclaration faite conformément au paragraphe 8 de l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII.

.
« Les dispositions qui précèdent ne sont applicables ni aux créances, ni aux rentes, actions, obligations,

1. Le texte proposé par M. Doumer dans le rapport du 22 octobre 1895 portait : *par l'évaluation faite dans les polices d'assurances*, et, à la fin du même paragraphe 3^o : *sauf aux héritiers, en cas d'évaluation exagérée dans la police, à en fournir la preuve*. La nouvelle rédaction, adoptée sur l'initiative de M. Ch. Ferry, se fonde sur ce fait que dans les polices d'assurances, on déclare en réalité la somme à dépenser pour racheter un mobilier neuf.

effets publics et tous autres biens meubles dont la valeur et le mode d'évaluation sont déterminés par des lois spéciales ».

Le texte que nous venons de reproduire a pour but (1) de prévenir les fautes trop fréquentes qui se produisent dans la déclaration de la valeur des meubles meublants, objets d'art..... etc...., qui garnissent l'habitation du défunt.

Sous l'empire de la loi de Frimaire, l'administration se trouvait désarmée, car la jurisprudence ne l'admettait pas à faire prévaloir, contre les estimations de l'inventaire, le prix résultant d'une vente publique. L'art. 3 de la loi du 21 juin 1875 est venu améliorer cette situation. Il subsistait cependant qu'à défaut d'inventaire ou de tout autre acte, et en l'absence de vente publique, c'est-à-dire dans presque tous les cas, l'administration restait à discrétion des parties.

On a songé à rechercher, entre le chiffre du loyer ou la valeur locative et la valeur des meubles meublants, un rapport assez constant pour établir un *minimum* imposable en ce qui concerne l'ensemble du mobilier corporel. Mais on a reconnu que ce procédé ne pouvait donner qu'edes résultats arbitraires.

Les polices d'assurances, au contraire, présentent un sérieux élément d'appréciation. Il était donc opportun de les prendre en considération, à défaut d'inventaire ou de vente publique, et dans les limites que prévoit l'alinéa 3° de l'article 4 ci-dessus.

1. Rapport de M. Doumer, p. 897.

Le dernier alinéa maintient les prescriptions des lois antérieures en ce qui concerne certaines catégories de valeurs mobilières (1). Le paragraphe qui le précède et que nous n'avons pas encore transcrit, reproduit une disposition de la loi du 21 juin 1875 à l'adresse des déclarations inexactes ; il est ainsi conçu :

« L'insuffisance dans l'estimation des biens déclarés sera punie d'un droit en sus, si elle résulte d'un acte antérieur à la déclaration. Si, au contraire, l'acte est postérieur à cette déclaration, il ne sera perçu qu'un droit simple sur la différence existant entre l'estimation des parties et l'évaluation contenue aux actes ».

1. V. ci-dessus, 2^{me} partie, sect. II.

CHAPITRE II

ÉVALUATION DE LA NUE PROPRIÉTÉ ET DE L'USUFRUIT

I. Critique du système actuel.

Les dispositions de la loi de Frimaire relatives aux transmissions de nue propriété et d'usufruit méritent de sérieux reproches. L'art. 15, n° 8 évalue en effet uniformément l'usufruit immobilier à la moitié de la valeur entière de l'objet sur lequel il porte, quel que soit l'âge de l'usufruitier ; l'art. 14, n° 11, légifère de même en ce qui concerne l'usufruit établi sur des meubles.

Quant à la nue propriété, elle est taxée comme la propriété entière. La loi de Frimaire consacre ce principe, par cela seul qu'elle impose sans distinction les transmissions en propriété. Mais, pour les transmissions ultérieures de la nue propriété, la jurisprudence a admis que le premier nu-propriétaire avait acquitté une fois pour toutes le droit dû pour l'expectative de l'usufruit ; et l'impôt n'est plus liquidé que sur la moitié de la valeur entière(1).

D'autre part, il n'est rien dû pour la réunion de l'usu-

1. Cass. ch. réunies, 27 décembre 1847 ; Dalloz, 1848, I, 27.

fruit à la propriété, lorsque le droit d'enregistrement a été acquitté sur la valeur entière de la propriété (art. 15, 7° al. 2). Il faut supposer, bien entendu, que la réunion de l'usufruit s'opère, non pas au profit du premier nu-propriétaire, pour lequel il ne pouvait pas y avoir de doute, mais entre les mains d'un acquéreur subséquent de la nue propriété ; et voici comment s'explique la règle que nous venons d'indiquer : lorsque la réunion de l'usufruit s'opère par voie d'*extinction*, le propriétaire n'est pas l'ayant-cause de l'usufruitier ; il est juste que le droit proportionnel ne soit pas dû. Mais, dans le cas où l'usufruit est réuni par anticipation à la propriété en vertu d'un acte de *cession*, on pouvait se demander si un droit proportionnel ne devait pas être exigé. La Cour de cassation, même pour cette situation, a décidé que l'art. 15, 7° al. 2, devait être appliqué aux sous-acquéreurs de la nue-propriété (1).

Pour ce qui est du mode d'extinction de l'usufruit connu sous le nom de *consolidation*, l'usufruitier qui, après avoir acquitté le droit d'enregistrement pour son usufruit, acquiert la nue propriété, doit payer le droit d'enregistrement sur sa valeur, sans qu'il y ait lieu de joindre celle de l'usufruit (art. 15, 8° al. 2).

La taxation spéciale des transmissions de nue propriété et d'usufruit a souvent lieu de s'appliquer en matière de successions, non seulement aux termes de l'art. 754 du C. civ. et de la loi du 9 mars 1891 qui organisent deux cas d'usufruit successoral, mais aussi par suite de dispositions testamentaires.

1. Cass., 10 mai 1848 ; D. 1848, I, 91.

Le Trésor perçoit alors un droit et demi. C'est tout à fait contraire à l'équité. En effet, soit que la pleine propriété soit dévolue à un bénéficiaire unique soit qu'un nu-propriétaire et un usufruitier s'en partagent momentanément les avantages, c'est toujours une égale valeur qui est transmise, et le chiffre de l'impôt devrait être le même dans l'une ou l'autre circonstance.

N'est-il pas arbitraire aussi d'évaluer en toute hypothèse l'usufruit à la moitié de la propriété ? la valeur réelle d'un usufruit dépend en effet de ses chances de durée, qui sont plus ou moins grandes, suivant l'âge de l'usufruitier. On a dit souvent que l'évaluation fondée sur l'âge de l'usufruitier et les autres circonstances serait sujette à trop d'inconvénients et à une infinité de contestations (1). A l'époque de la loi de l'an VII, il est vrai, on ne connaissait que des moyens fort inexacts de calculer les probabilités de durée de la jouissance et de fixer, à chaque transmission de la nue propriété et de l'usufruit, la valeur respective de chacun de ces démembrements de la propriété. Aujourd'hui on a établi, sur la durée de la vie humaine, des moyennes qui servent de base aux opérations des compagnies d'assurances et de la caisse des retraites pour la vieillesse (2). Mais en l'absence même de données scientifiques, un tableau de probabilités très empirique, comme celui que nous avons reproduit au sujet de la *vicesima hereditatium*, est déjà bien préférable au système adopté par la loi de Frimaire.

1. Bosquet, v^o *Prix*, p. 188.

2. Exposé des motifs du projet du gouvernement, 24 juillet 1894.

Ce dernier prête encore le flanc à la critique au point de vue suivant : Il oblige l'héritier, entre les mains duquel la nue propriété ne constitue qu'un instrument de crédit fort imparfait, à faire une avance de fonds très onéreuse et à courir le risque, surtout si la succession est mobilière et que l'usufruitier soit dispensé d'emploi, de trouver, à la fin de l'usufruit, le capital anéanti et les droits payés en pure perte. Par suite de l'aggravation de l'impôt successoral prévue dans les nouveaux projets, on verrait encore plus souvent des personnes, appelées à recueillir une nue propriété, dans la nécessité de renoncer à une fortune, qui pourrait apporter l'aisance à leurs enfants au moins, faute de trouver les fonds nécessaires pour payer le droit de mutation. L'usufruitier de son côté peut se trouver très embarrassé, car il n'a que des revenus, pour acquitter un impôt égal à 50 pour 100 du droit qui frappe la pleine propriété.

Il est donc d'un incontestable intérêt de réformer la législation de Frimaire sur le point qui nous occupe.

II. Législations étrangères (1).

Dans plusieurs États la valeur de l'usufruit est fixée pour le paiement des droits de succession à une quotité déterminée de la valeur réelle, en pleine propriété, des biens soumis à l'usufruit, sans avoir égard à l'âge de l'usufruitier. En Espagne cette quotité a été maintenue par la loi du 26 septembre 1892 au $\frac{1}{4}$ de la pleine propriété ; dans le grand duché de Bade (Ordonnance du 18 mai

1. *Revue politique et parlementaire*, 1894, t. II ; *Le Régime fiscal des successions*, p. 449 et s.

1855, art. 71), elle est des $\frac{2}{5}$; elle est de $\frac{1}{2}$ comme en France, en Belgique et dans le grand duché de Luxembourg (L. 27 déc. 1817, art. 17), en Russie (Règlement de juillet 1882, I, art. 7) et, en Suisse, dans les cantons d'Argovie (L. 28 mai 1857, art. 7), de Fribourg (L. 8 mars 1882, art. 14) et de Schaffhouse (L. 8 mars 1884, art. 5). Mais en Belgique et en Espagne, le nu-propriétaire n'acquitte l'impôt que lors de la consolidation de la toute propriété sur sa tête.

En Italie l'usufruit constitué pour un temps déterminé ou dépassant 10 ans, s'évalue à $\frac{1}{2}$ de la pleine propriété ; lorsque l'usufruitier a plus de 50 ans, la valeur est fixée au $\frac{1}{4}$ des biens (L. 13 septembre 1874, art. 5).

En Allemagne, à l'exception du grand duché de Bade, tous les États calculent la valeur de l'usufruit viager d'après l'âge de l'usufruitier (1).

Quand le bénéficiaire a : on multiplie l'avantage annuel

15 ans ou au-dessous	par 18
de 15 — à — 25 ans	— 17
— 25 — — 35 —	— 16
— 35 — — 45 —	— 14
— 45 — — 55 —	— 12
— 55 — — 65 —	— 8 $\frac{1}{2}$
— 65 — — 75 —	— 5
— 75 — — 80 —	— 3
— 80 et au-dessus	— 2

Lorsque l'usufruit s'éteint dans l'année qui suit la mu-

1. Bavière, L. 18 août 1879 ; Prusse, L. 30 mai 1872, modifiée par la loi du 13 juin 1891 ; Alsace-Lorraine, L. de 1889.

tation, la valeur imposable est fixée seulement d'après la durée réelle, et le trop perçu est restitué, d'après la législation prussienne. Le nu-propriétaire a la faculté de payer immédiatement l'impôt sur la différence existant entre la valeur de la toute propriété et celle attribuée à l'usufruit, ou d'acquitter les droits sur la valeur entière lors de la réunion de l'usufruit. La loi applicable à l'Alsace-Lorraine fixe dans les mêmes conditions la valeur imposable, mais elle exige le paiement immédiat.

En Wurtemberg, la valeur de l'usufruit se calcule d'après un tableau annexé au décret du 26 mars 1881, en exécution de la loi du 24 mars précédent, qui a fixé la valeur d'un *mark* de rente annuelle aux différents âges.

Age	Durée probable de la vie	Valeur de 1 mark (1) de rente annuelle
—	—	—
1 à 20 ans	30 ans	18 marks 02931360
21 — 25 —	28 —	17 — 22115033
26 — 30 —	25 —	15 — 94416914
31 — 35 —	23 —	14 — 58006927
36 — 40 —	20 —	13 — 61606761
41 — 45 —	18 —	12 — 60324710
46 — 50 —	13 —	9 — 82117135
51 — 55 —	9 —	7 — 27828280
56 — 60 —	7 —	5 — 87434192
Au-delà de 60	5 —	4 — 36437041

Dans les Pays-Bas, le mode de calcul des usufruits viagers est à peu près identique à celui qu'on suit dans les

1. La *mark* vaut 1 fr. 235 (*Bull. de statistique*, janvier 1896).

pays allemands. Le revenu des biens est évalué à 4 $\frac{1}{2}$ p. 100 de leur valeur vénale et ce revenu est multiplié par des coefficients qui se rapprochent de ceux que nous avons énumérés pour ces pays.

En Angleterre, les transmissions d'usufruit demeurent taxées d'après le *life interest*, en prenant pour base la table annexée à la loi de 1853 (1). C'est donc encore un système analogue à celui des pays allemands.

Dans le canton de Genève l'usufruitier paie, s'il est âgé de 50 ans et au-dessous, sur la moitié de la valeur totale; de 50 à 60 ans, il paie sur le $\frac{1}{3}$; de 60 à 70 ans, sur le $\frac{1}{4}$; au-dessus de 70 ans sur le $\frac{1}{8}$ (2).

Disons enfin que dans plusieurs cantons suisses, les transmissions de l'espèce ne sont pas assujetties à l'impôt; mais l'usufruitier est tenu de payer au nu-propriétaire les intérêts des droits de mutation acquittés par ce dernier, et cela pendant toute la durée de l'usufruit. Telle est notamment la législation du canton de Vaud (3).

III. Nouveau mode d'évaluation proposé.

Depuis le projet du gouvernement du 20 mars 1880, sur la réforme du mode d'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit, les bases de la combinaison alors élaborée sont restées à peu près invariables (1).

1. Voir ci-dessus, 3^e partie, ch. I.

2. Loi du 18 juin 1870, art. 16.

3. Loi du 25 mai 1824, art. 38.

4. Cf. Projet du gouvernement, 15 octobre 1888; Rapport de M. Boudenoot, 4 juillet 1892; Rapport de M. Dupuy-Dutemps, 9 juillet 1892, sur la proposition de loi de M. Maujan du 13 mai 1861, ayant pour objet la réforme générale de l'impôt; Projet du gouvernement du 8 février 1894; Projet rectifié de la commission, 5 juillet 1894.

D'après les explications présentées dans l'exposé des motifs du projet du gouvernement du 24 juillet 1894, l'économie du nouveau projet consiste à envisager distinctement, à l'époque de la mutation, les deux éléments de la propriété démembrée et à *assujettir à l'impôt la valeur actuelle et respective de chacun de ces éléments* : cette valeur est fournie par l'époque plus ou moins rapprochée de l'expectative de la réunion pour le nu-propriétaire, et par l'âge plus ou moins avancé de l'usufruitier en ce qui concerne ce dernier (1).

On aurait pu songer à un système analogue à celui qui fonctionne dans le canton de Vaud, c'est-à-dire demander au nu-propriétaire l'impôt afférent à la pleine propriété et obliger l'usufruitier, pendant toute la durée de son usufruit, à servir au nu-propriétaire les intérêts des droits de mutation acquittés par celui-ci. De la sorte la charge fiscale se trouve très logiquement répartie : l'usufruitier est frappé dans une mesure tout à fait proportionnelle au bénéfice effectif de sa jouissance ; le fisc, d'autre part, ne perçoit pas en définitive un impôt plus fort que si la transmission avait lieu en pleine propriété. Mais l'avance, à faire par le nu-propriétaire, du montant total du droit serait pour lui très lourde et, dans certains cas, impossible à opérer.

La disposition de l'art. 5 du projet voté par la Chambre des députés ne donnera pas sans doute des résultats aussi sûrs au point de vue d'une équitable répartition du poids de l'impôt ; mais elle offre l'avantage de faire payer séparément au nu-propriétaire et à l'usufruitier, au mo-

1. J. O. Ch. Ann., 1894, II, p. 1247.

ment de la transmission, le droit que comporte, selon les probabilités, chacun des deux éléments de la propriété.

Voici comment serait réglée l'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit :

Si la mutation ne comporte pas de prix exprimé, il y est suppléé en prenant la valeur entière de l'objet, telle qu'elle résulte de la loi sur les successions, et en calculant la proportion pour laquelle l'usufruit en fait partie. L'article 5 indique par grandes catégories comment le calcul sera établi. Si l'usufruitier a moins de vingt ans révolus, l'usufruit est considéré comme représentant les $7/10$ et la nue propriété les $3/10$ de la valeur de la propriété entière. Au-dessus de vingt ans, la proportion augmente pour la nue propriété et diminue pour l'usufruit de $1/10$ par chaque période de 10 ans, sans fraction. Lorsque l'usufruitier a 70 ans révolus, la proportion est fixée à $1/10$ pour l'usufruit et $9/10$ pour la nue propriété (1). En d'autres termes, l'impôt est perçu conformément aux indications du tableau ci-après :

Age de l'usufruitier	Valeur	
	De l'usufruit	De la nue propriété
20 ans	$7/10$	$3/10$
20 à 30 —	$6/10$	$4/10$
30 à 40 —	$5/10$	$5/10$
40 à 50 —	$4/10$	$6/10$
50 à 60 —	$3/10$	$7/10$
60 à 70 —	$2/10$	$8/10$
Plus de 70 —	$1/10$	$9/10$

1. Rapport de M. Doumer, 10 nov. 1894, p. 1486.

L'usufruit constitué pour une durée fixe est estimé aux $\frac{2}{10}$ de la valeur de la propriété entière pour chaque période de 10 ans de la durée de l'usufruit, sans fraction et et sans avoir égard à l'âge de l'usufruitier.

Il est certain que les probabilités tirées de l'âge de l'usufruitier, d'après lesquelles on apprécie la valeur de l'usufruit et, par voie de conséquence, celle de la nue propriété, seront parfois démenties. Mais, dans la plupart des cas, on ne s'écartera pas beaucoup de la vérité des faits, et du moins on en sera beaucoup plus près que le législateur de l'an VII. En effet « ces diverses périodes et les tarifs qui s'y appliquent ont été établis avec la double préoccupation de se rapprocher autant que possible des moyennes, aujourd'hui rigoureusement calculées, sur la durée de la vie humaine, et de ne pas compliquer le calcul des droits à percevoir (1). »

L'art. 6 du projet détermine les justifications relatives à l'âge de l'usufruitier, que devront fournir les parties.

Il est une question dont la solution resterait douteuse sous l'empire de la loi nouvelle. Nous avons indiqué que par application de l'art. 15, 7^o al. 2 de la loi de Frimaire, dans le cas où l'usufruit est réuni par anticipation à la propriété en vertu d'un acte de cession, le premier nu-propriétaire, qui a acquitté le droit d'enregistrement sur la valeur entière de la propriété, n'a rien à payer pour la réunion. La Cour de cassation place dans la même situation les nu-propriétaires subséquents, qui pourtant n'ont été taxés que sur la nue propriété.

1. Rapport de M. Doumer, 10 nov. 1894, p. 1486.

A l'avenir il en serait de même du premier nu-propriétaire : à l'époque du démembrement, il ne paiera l'impôt que sur une fraction de la valeur entière de l'objet ; et si l'on veut donner à la jurisprudence de la Cour de cassation une logique extension, on ne lui demandera rien plus tard lors de la réunion de l'usufruit par voie de cession.

M. Poincaré a dit, il est vrai, que, dès l'instant qu'aucun paiement par anticipation n'est plus effectué, le nu-propriétaire ne pourra plus entrer en possession de l'usufruit avant l'expiration du terme normal ou convenu lors du démembrement, sans acquitter l'impôt afférent à la convention qui opérera la consolidation prématurée (1).

Mais ce n'est là qu'une opinion, qui ne s'impose en aucune sorte, puisqu'elle n'a pas force législative ; et la jurisprudence se prononcera peut-être dans un sens différent.

A notre avis, il n'y a pas à distinguer entre la réunion de l'usufruit par anticipation ou à l'expiration du terme prévu. Le sous-acquéreur de la nue propriété devrait actuellement, lors de la réunion, payer un droit proportionnel sur la valeur de l'usufruit. De même, en bonne logique, le premier nu-propriétaire, à l'avenir, devrait avoir à compléter, lorsqu'il recueillera l'usufruit, le paiement du droit de mutation, sur une somme égale à la valeur attribuée à l'usufruit au moment où il a pris naissance (2).

1. *J. O. Ch. A.* 1894, t. II, p. 1247 ; Projet du 24 juillet 1894.

2. Addition proposée à l'art. 5, par M. Rose, député, au cours

Une seconde mutation partielle se produit en effet le jour où l'usufruit passe sur la tête du nu-propriétaire, et à cette seconde mutation partielle, devrait correspondre un droit de mutation partiel. L'iniquité du système actuel vient seulement de ce qu'on fait payer au nu-propriétaire le droit entier, avant le moment où il doit jouir de la pleine propriété. Cette iniquité étant effacée, on crée une situation de faveur, qui ne se justifie pas, au nu-propriétaire ; il arrive tôt ou tard à la pleine propriété, moyennant les $7/10$ *au maximum* de l'impôt que supportent les autres contribuables.

IV. — Rentes viagères et pensions.

On devait logiquement proposer pour les rentes viagères et les pensions un système analogue à celui qui vient d'être esquissé pour les usufruits, car leur caractère temporaire est identique. L'art. 5 — 3° du projet décide donc que la valeur imposable des rentes et pensions serait représentée par une quotité, évaluée conformément aux règles prévues pour les usufruits, de la valeur entière en capital telle que la fixe la loi de Frimaire (1).

Dans le grand duché de Bade le multiplicateur dont on se sert pour déterminer le capital imposable d'une rente

de la discussion du projet de loi (novembre 1895) ; Cf. Italie (L. 13 sept. 1874) ; Autriche (L. 9 fév. 1850) ; Belgique (L. 1851).

1. D'après l'art. 14 — 9° de la loi de Frimaire, le capital imposable des rentes est formé de 10 fois l'arrérage annuel. A l'avenir donc, ce capital sera des $7/10$, $6/10$... etc., ...ou $1/10$, suivant les cas, du capital ancien, c'est-à-dire de 7, 6..., ou 1 fois le montant de la rente annuelle.

viagère est 8, quel que soit l'âge du rentier (L. 25 mai 1824, art. 36).

En Belgique et dans le grand duché de Luxembourg, (1) pays qui assignent à l'usufruit une valeur invariable, le capital des rentes viagères est fixé au contraire d'après le nombre des années de vie du crédit-rentier (L. 27 déc. 1817, art. 11 et 19):

Si le rentier a de 1 à 20 ans, on lui suppose 10 ans à vivre.

—	20 à 30	—	9	—
—	30 à 40	—	8	—
—	40 à 50	—	7	—
—	50 à 55	—	6	—
—	55 à 60	—	5	—
—	60 à 65	—	4	—
—	65 à 70	—	3	—
—	70 à 75	—	2	—
—	75 et au-dessus	—	1	—

La législation du canton de Fribourg (2) (L. du 8 mars 1882, art. 14) assigne au capital des rentes viagères une valeur de :

18 annuités, si le rentier a 40 ans au plus.

12 » de 40 à 60 ans.

6 » 60 ans et plus.

Pour la Saxe (3), la loi du 13 novembre 1876 contient un tableau de la valeur imposable des rentes viagères à tous les âges.

La disposition de l'art. 5 — 3° de notre projet de loi pro-

1. *Revue polit. et parlem., loc. cit.*, p. 453.

2. *Ibid.*...

3. *Ibid.*...

duirait, entre autres, le résultat suivant : on ne verrait plus un vieux domestique, à qui son maître a légué une rente viagère de 1000 fr., obligé d'acquitter, au taux de 11,25 un droit exorbitant de 1125 fr., dure condition qui bien souvent le force de renoncer à son legs. S'il a plus de 50 ans, par exemple, il paierait à l'avenir, suivant son âge, un tant pour 100 de 3, 2 ou même seulement 1 annuité. L'amélioration de la loi de Frimaire sur ce point serait donc très notable.

CHAPITRE III

DÉDUCTION DU PASSIF

I. Critique du principe de la non-distraction des charges

La valeur de la chose transmise, dit la loi de Frimaire (art. 14 — 8° et 15 — 7°), est déterminée « *sans distraction des charges* ». Cette perception des droits de succession sur l'actif brut contrarie directement une notion fondamentale de nos lois modernes, la répartition proportionnelle des contributions publiques (1). « Rien, dit M. Leroy-Beaulieu, dans son *Traité de la science des finances*, rien n'égale, comme excès de pouvoir et comme outrage à la justice, l'usage suivi par le fisc en France de taxer les successions sans en déduire les dettes. Il est impossible de voir un plus monstrueux abus de la force publique » (2).

Cet abus, on a essayé quelquefois de le légitimer, en développant cette idée que la loi fiscale frappe la *transmission de la propriété en elle-même*. Peu importe que l'acquisition soit mêlée de charges, l'héritier ou le légataire n'en est pas moins devenu propriétaire ; et c'est

1. Demante, *op. cit.*, t. II, p. 233.

2. Exposé des motifs du projet de loi du 24 juillet 1894.

pourquoi il doit payer l'impôt sur la valeur brute. En d'autres termes, le droit de mutation est le prix de la protection accordée par la société au nouveau possesseur ; et dès lors, le service rendu par l'Etat est le même, soit qu'il y ait des dettes, soit que la succession soit absolument libre.

Cet argument aurait une certaine force dans une législation qui envisagerait la mutation d'une façon abstraite et la frapperait toujours du même droit, sans tenir compte de la qualité du successible. Mais les lois du 28 avril 1816 et du 21 avril 1832, élargissant la distinction dont la loi de Frimaire avait posé les bases, ont gradué l'impôt d'après le degré de parenté ou l'absence de toute parenté. Le législateur a ainsi tenu compte de l'importance *subjective* de l'enrichissement, suivant qu'il était plus ou moins attendu ; et il est bien évident que c'est l'actif net seul qui constitue cet enrichissement.

Mais la succession, disait-on à l'époque de la loi de Frimaire, comprend des biens mobiliers et des biens immobiliers. Les meubles sont très faiblement imposés. Il faut voir là une immunité partielle qui détruira bien souvent les effets rigoureux de la non-déduction des dettes. Duchâtel, rapporteur au Conseil des Cinq-Cents, s'exprimait ainsi : (1) « C'est... eu égard aux dettes passives qu'on ne pourrait distraire sans compromettre absolument le droit d'enregistrement, que nous avons fixé au *quart seulement des successions immobilières*, celui des successions des biens meubles ».

1. Séance du 17 brumaire an VII.

Audé

« Il faut aussi se convaincre, disait de son côté Crétet, au Conseil des Anciens, que l'affranchissement du mobilier des successions était une compensation ou du moins un grand adoucissement à cette mesure » ; et il ajoutait : « A compter du jour où la partie mobilière des successions serait assujettie au droit proportionnel, comme les immeubles, il ne restera plus de compensation, et l'intégralité des successions sera frappée du droit sans aucune espèce de diminution pour les dettes ; ce qui rend la contribution très inégale ».

Il y avait, dans ces paroles, un conseil pour l'avenir ; mais il n'a pas été suivi : les lois de 1816 et de 1832 ont élevé les droits de mutation sur les meubles et, finalement, leur quotité, en vertu de la loi du 18 mai 1850, a atteint celle des droits sur les immeubles, sans qu'on ait renoncé en même temps à la règle de la non-distraktion des charges, dont la rigueur par conséquent se trouve aggravée depuis cette époque.

La réforme qui est depuis si longtemps demandée sur ce point serait sans doute onéreuse pour le Trésor ; il faudrait pour compenser les recettes abandonnées, augmenter les taxes successorales. Aussi M. Francis Cambuzat (1), fait-il remarquer que le contribuable rendra « presque aussitôt au Trésor, lors du paiement des droits de la succession à laquelle il est appelé, l'équivalent de ce qui lui aura été remis par suite de la déduction du passif ». Mais il n'en est pas moins vrai que la charge serait mieux répartie et que chaque redevable paierait dans la mesure de son enrichissement effectif.

1. *Revue critique*, 1889, p. 353.

Ne nous arrêtons pas non plus aux inconvénients pratiques signalés par Crétet (1) : Pour déduire les dettes, disait-il, « il faudrait procéder à la liquidation de toute succession contradictoirement entre le fisc et les héritiers, les consommer en frais et en lenteurs par des formes contentieuses, et cela indépendamment du scandale intolérable qu'il y aurait à placer les préposés de la régie dans un état permanent d'hostilité contre toutes les familles et de les autoriser à pénétrer dans leurs affaires les plus intimes. »

Cette considération n'a pas une très grande portée ; car les agents de l'administration sont déjà dans la nécessité d'exercer leur pouvoir inquisitorial pour constater les omissions et les insuffisances d'évaluation dans les déclarations de succession. Le contribuable essaiera peut-être de faire déduire un passif fictif, comme il peut dissimuler, en tout ou en partie, l'actif mobilier. Mais dans l'une et l'autre hypothèse, c'est à la loi de donner à l'administration les moyens de contrôle qui lui permettent de découvrir la fraude, et les armes pour la réprimer. Les difficultés pratiques ne doivent pas faire abandonner une réforme que réclame l'équité. Il s'agit seulement de déterminer avec soin les dettes déductibles et les justifications que devront fournir les héritiers.

II. — De la portée du principe de la non-distraktion des charges.

Quelles sont donc ces charges dont la loi de Frimaire n'autorise pas la distraction ?

1. Rapport au Conseil des Anciens, séance du 21 brumaire an VII.

Elle ne visait par là ni les *servitudes passives*, qualités inhérentes au fonds servant et qui diminuent de toute leur valeur sa consistance, ni les *legs* qui sont une *delibatio hereditatis* et non une charge du patrimoine, mais seulement les *dettes*, même la dette des frais funéraires, considérée comme dette du défunt. Les dettes en effet affectent le patrimoine, mais n'empêchent pas que l'héritier n'en acquière la propriété intégrale (1).

Parmi les dettes du défunt, le principe s'applique incontestablement à celles qui sont nées du *mutuum* ou de titres équipollents ; c'est ce qu'on peut appeler son champ d'application directe (2).

Il n'en est pas de même des obligations qui procèdent du *mandat* ou d'un titre analogue. Les corps certains, les sommes ou valeurs qui se trouvent entre les mains du mandataire, en cette qualité, sont en réalité propres au mandant. Au décès du mandataire, ses héritiers ne les recueillent pas et ne doivent, de ce chef, aucun droit de mutation.

Une solution identique s'impose pour les *dépôts de sommes et effets mobiliers* chez les officiers publics (L. Fr. art. 68, § 1, n° 27). Au contraire, par mesure préventive de la fraude, les sommes déposées chez des particuliers sont considérées comme des sommes prêtées (L. Fr., art. 69, § 3, n° 3), à moins qu'il ne soit justifié d'un mandat ou d'un titre analogue, auquel cas la distraction doit être

1. Demante, t. II, p. 405 et s.

2. Du même, *Revue critique*, 1860, t. I, p. 481 et s.

admise, comme il a été jugé pour des sommes et valeurs déposées chez un agent d'affaires (1).

Que doit-on décider en matière de *quasi usufruit*, c'est-à-dire d'usufruit sur des sommes ou valeurs ? En réalité le quasi usufruitier devient propriétaire et le nu-propriétaire créancier. Mais le quasi usufruit doit se rapprocher autant que possible de l'usufruit véritable (C. civ., art. 581) : les sommes ou valeurs en question ne sont donc pas transmises à l'héritier du quasi usufruitier, et la distraction en doit être admise. La Cour de cassation applique très énergiquement cette solution juridique (2).

REPRISES MATRIMONIALES. — 1° En cas de communauté, l'époux survivant prélève ses reprises à titre de copropriétaire ; il s'ensuit que les objets, à lui ainsi attribués, ne sont pas dans le patrimoine du prédécédé. Mais si les reprises de la femme excèdent l'actif de la communauté, les propres du mari sont atteints par l'impôt, sans que l'excédent des reprises de la femme soit déduit pour la liquidation des droits.

2° Sous tous les autres régimes, et aussi bien quand la communauté a été répudiée par la femme ou ses héritiers, les reprises du survivant constituent, dit-on, une pure créance contre la succession du prédécédé, et cette créance rentre dans la catégorie générale des charges, dont il n'est pas fait distraction (3).

C'est ainsi que les héritiers du mari doivent acquitter

1. Rouen, 17 juillet 1855 ; Marseille, 11 août 1879 (*Rép. Pér.*, 5491).

2. Cass., 6 décembre 1858 (Dalloz, 59, I, 21).

3. Cass., 11 août 1869, Sirey, 69, I, 477.

le droit de mutation par décès sur l'actif total de la communauté, sans déduction de la somme due à l'époux survivant à titre de *forfait*, somme qui a le caractère d'une dette de succession (1).

Cette jurisprudence rigoureuse admet cependant un tempérament. Si, lors du décès, il existe du numéraire, des titres au porteur, on admet que ces valeurs sont la représentation des reprises de l'époux survivant, et qu'ainsi elles ne font pas partie du patrimoine du prédécédé (2).

M. Demante (3) critique cette pratique, qui refuse sur les biens du mari la distraction de la dot et des autres reprises de la femme. Sans doute, dit-il, la propriété abstraite de la femme ne suffit pas pour lui donner un droit de préférence sur les créanciers du mari. Mais cette question de préférence et la question de la distraction des valeurs au point de vue de l'impôt ne sont pas inséparables. Le mari a un droit analogue à l'usufruit ; on devrait appliquer ce qui a été décidé pour l'usufruit de sommes.

SOCIÉTÉ. — Pour toutes les sociétés commerciales qui revêtent la forme de l'association, la déduction du passif s'opère, même actuellement, car l'impôt de mutation n'est perçu, dans ce cas, que sur la part nette revenant dans l'actif social à l'associé décédé (4).

1. Soissons, 18 décembre 1889 ; *Pandectes françaises*, 91. VI, 19.

2. Seine, 18 juin 1860 ; Lyon, 12 juillet 1882.

3. *Revue critique*, 1860, t. I, p. 481 et s.

4. Rapport de M. Jamais, 27 mars 1890 ; *J. O.*, Ch. A., 1890, p. 845 Il en est ainsi même quand la société arrivée à son terme, est encore en liquidation, parce que l'on peut dire que la personnalité de la société subsiste jusqu'à la fin de la liquidation (Seine, 28 mars 1892, *P. Fr.* 1893, VI, 23).

Mais il faut pour cela qu'on ait rempli les formalités sans lesquelles la *personne morale* ne peut pas prendre naissance. Une société commerciale dont l'acte constitutif n'a pas été régulièrement publié est inexistante à l'égard de la Régie et ne crée qu'un simple état d'indivision. Par suite, si l'un des associés vient à décéder, le droit de mutation, afférent à sa part dans la société, doit être liquidé sur la valeur brute de cette part dans l'actif commun (1). De même, la *prorogation verbale* d'une société arrivée à son terme doit être considérée vis-à-vis de la Régie, comme ne créant qu'une simple indivision, lorsque tel est l'intérêt du fisc. Et cet intérêt apparaît au décès de l'un des associés, car alors ses héritiers devront acquitter le droit de mutation sur sa part sociale brute, sans déduction du passif (2).

DONATIONS DE SOMMES PAYABLES AU DÉCÈS DU DONATEUR.

— Le caractère à donner à cette disposition au point de vue fiscal, a donné lieu à une longue controverse. Après avoir décidé que la somme donnée n'est plus dans le patrimoine du donateur et qu'il en doit être fait distraction (3), la Cour de cassation en vint à considérer pareille donation comme une simple créance, une charge de la succession, dont il ne doit pas être fait distraction pour le paiement de l'impôt (4). Enfin la Cour de cassation est revenue en 1862 à sa première jurisprudence, par les motifs suivants : « attendu que le donateur s'est dessaisi

1. Cholet, 6 février 1890 (*P. Fr.*, 91, VI, 22).

2. Seine, 28 mars 1892. *P. Fr.* 93, VI, 23.

3. Cass., 1^{er} avril 1829; *S.*, 29, I, 27.

4. Cass. civ., 13 nov. 1860; *S.*, 61, I, 375.

actuellement et irrévocablement des sommes données..... Que de ce moment les sommes données ont cessé..... de faire partie du patrimoine du donateur..... Qu'on ne peut assimiler des libéralités provenant de la volonté du défunt à une charge de sa succession..... » (1).

La même solution a été appliquée aux sommes données en avancement d'hoirie, qui, sans avoir été stipulées payables au décès du donateur seulement, étaient encore dues, en fait, lorsque s'est ouverte sa succession (2).

LEGS. — Le montant des legs particuliers de sommes non encore acquittés, lors du décès de l'héritier ou du légataire universel, est déduit de la valeur imposable de sa succession (3). Mais il faut pour cela que le droit au legs soit ouvert. En effet, les biens compris dans un legs *sous condition suspensive* restent dans la masse et il n'y a pas lieu de les déduire pour le calcul des droits à payer par l'héritier, sauf le recours de celui-ci contre qui il appartiendra (4). Tel est le cas, tant qu'un établissement public n'a pas été autorisé à accepter le legs qui lui a été fait ; il n'a, en attendant, sur la chose léguée qu'un droit conditionnel et suspensif. Par suite, si l'héritier vient à décéder avant que l'autorisation administrative soit intervenue, le montant du legs particulier ne doit pas être déduit de sa succession, pour le paiement du droit de mutation par décès incombant à ses propres héritiers (5).

1. Cass., 29 juillet 1862 ; S., 62, I, 991.

2. Cass. civ., 28 octobre 1889, *P. Fr.*, 89, VI, 45.

3. Cass., 16 août 1859 (*Rép. Pér.*, 1223).

4. Pont-l'Evêque, 11 mars 1890 ; *P. Fr.*, 91, VI, 9 et les notes.

5. Cass. req., 28 novembre 1893 ; *P. Fr.*, 94, VI, p. 29.

L'héritier ou le légataire universel, grevé de legs payables à son décès, est considéré comme investi de l'usufruit de ces sommes et tenu des droits de mutation afférents à cet usufruit (1).

Telles sont les principales applications du principe de la non-distraction des charges. Il convenait de les indiquer, avant de montrer dans quelle mesure les autres Etats accordent la déduction du passif.

III. Législations étrangères.

La législation française présente un exemple isolé de l'application du principe de la déduction des dettes. L'ordonnance royale du 31 décembre 1828, qui introduisit l'impôt de l'enregistrement dans la Guyane française, statue que pour les transmissions entre vifs à titre gratuit et celles qui s'opèrent par décès, la valeur de la propriété est déterminée « par la déclaration estimative des parties, sans distraction des charges, à l'exception seulement de celles qui seraient établies par titres authentiques ou ayant date certaine antérieure au décès, faits sans dol ni fraude, et à la charge d'en affirmer l'existence réelle au jour du décès, devant le juge de paix, par un acte qui sera annexé à la déclaration, sur la réquisition qui pourrait en être faite par le préposé de l'enregistrement » (2).

Au contraire, toutes les nations de l'Europe, à part le

1. Cass., 21 juin 1869 (*Rép. Pér.*, 2970).

2. Rapport de M. Dupuy-Dutemps, *J. O.*, Ch. A., 1894, I, 1090.

canton de Zurich et la principauté de Monaco, ont admis la déduction du passif pour le calcul de l'impôt sur les successions. Mais l'étendue donnée à cette règle n'est pas partout la même et la liste des dettes déductibles varie avec les différentes législations (1). Certains États n'assujettissent à l'impôt que l'excédent de l'actif sur le passif de toute nature ; il en est ainsi en Prusse et dans les pays allemands, en Russie, en Roumanie (2). D'autres énumèrent limitativement les charges à déduire, ou se montrent sévères pour les justifications à fournir par les héritiers ; dans cette catégorie se placent la loi des Pays-Bas et les législations des cantons de Fribourg, Genève, Glaris, Schaffhouse, Tessin, Vaud, Zug (3).

Dans la nécessité de limiter le compte-rendu de ces renseignements de législation comparée, nous allons donner quelques détails sur deux systèmes seulement, pris à titre d'exemples, celui qui fonctionne en Alsace-Lorraine et celui que la Belgique a adopté.

C'est une loi du 12 juin 1889 qui a modifié, dans l'ordre d'idées qui nous occupe actuellement, pour l'**Alsace-Lorraine** (4), la loi de frimaire an VII. Aux termes du § 8 de la loi nouvelle, « l'impôt sur les successions est à prélever sur toute la masse active dont le successible augmente son patrimoine, c'est-à-dire sur toute acquisition

1. *Revue politique et parlementaire*, loc. cit., p. 437 et s.

2. Prusse, lois du 30 mai 1873 et du 12 juin 1891 ; Russie, règlement de juillet 1882 ; Roumanie, L. 9 mars 1886.

3. *Bulletin de stat. et de législ. comp.*, août 1888, p. 187 et s. ; Pays-Bas, décision ministérielle de 1886.

4. Rapport de M. Doumer, 22 octobre 1895 : J. O., Ch. A. 1895, p. 894 et s.

d'un élément de fortune. » Toutes les créances sans distinction sont comprises dans la masse ; mais toutes les charges sont à déduire, exception faite seulement en ce qui concerne les frais funéraires

Dans la pratique, comme en principe, l'intégralité des dettes et charges est déduite de la masse imposable. Cependant l'administration de l'enregistrement est armée d'un droit de contrôle très rigoureux :

1^o S'il y a eu *inventaire*, le receveur compétent ne peut demander aucune justification des dettes portées dans cet inventaire. La responsabilité des notaires fonctionne de telle sorte que la signature du notaire garantit la sincérité du document.

2^o S'il n'y a pas eu *inventaire*, la justification de chaque dette est exigée. La preuve par témoins est admise, ainsi que celle qui résulte soit d'une lettre, soit d'une simple note ou facture. L'administration, de son côté, peut provoquer une attestation du créancier et la porter, s'il vient à mourir, à l'actif de sa propre succession.

L'usufruit des biens d'une succession est considéré comme une charge et déduit du capital imposable. Les charges à venir, par exemple celles qui dépendent d'une *condition suspensive*, ne sont pas prises au début en considération, mais lors de l'accomplissement de la condition, le trop perçu doit être restitué. Les charges soumises à une *condition résolutoire* sont déduites comme les charges ordinaires ; mais à l'accomplissement de la condition, elles donnent lieu à la perception d'un droit supplémentaire, pour lequel l'administration peut exiger une sûreté.

Les dettes hypothécaires sont imputées sur la valeur des immeubles assujettis ; les autres dettes sont imputées d'abord sur les valeurs mobilières et subsidiairement sur les immeubles.

En principe le contribuable doit annexer à la déclaration de succession les pièces justificatives, pour le passif comme pour l'actif. L'attestation du créancier, provoquée par l'administration, constitue en quelque sorte un moyen de contrôle amiable. Mais l'administration a d'autres armes à sa disposition pour prévenir la fraude :

1° Le *débat oral* devant le tribunal cantonal, sorte de tentative de conciliation.

2° Le *serment* déféré au successible ; si plus tard les déclarations sont reconnues inexactes, la peine du faux serment est encourue.

3° L'*expertise*.

Les déclarations inexactes, « relativement à des faits qui exercent une influence sur l'exigibilité ou l'importance des droits », sont punies de l'amende du double droit en sus. Cette pénalité se prescrit par cinq ans.

Nous venons de voir que l'administration dispose de moyens d'action très étendus ; et elle en use largement. Mais sa tâche est singulièrement facilitée par la tenue, pour chaque habitant de l'Alsace-Lorraine et pour toute personne qui y possède des biens d'une sorte de *casier financier*. Tous les renseignements qui constituent ce casier sont centralisés entre les mains du directeur des douanes et des contributions indirectes, à Strasbourg, et communiqués aux receveurs compétents qui ont ainsi tous

les éléments pour évaluer la fortune du défunt, avec une approximation très voisine de l'exactitude.

Une autre cause entre en jeu pour provoquer la sincérité des déclarations. Les représentants des parties, déclarés responsable par la loi de 1889, sont presque toujours des notaires. Or les notaires, en Alsace-Lorraine, sont non seulement officiers ministériels, mais fonctionnaires publics. Ils sont responsables pécuniairement de l'impôt de mutation par décès, dès qu'ils ont des fonds ou des titres entre leurs mains, et révocables s'ils acceptent de se prêter à une fraude. Ils doivent donc exiger de leurs clients la plus complète sincérité, et, en y mettant de l'insistance, ils y arrivent toujours. Lorsqu'il y a inventaire, ils font prêter le serment dans les termes de l'art. 943 du Code de procédure civile français, encore en vigueur en Alsace-Lorraine.

Toute cette organisation explique comment le produit des taxes successorales s'est accru, malgré la déduction du passif admise largement. Du chiffre de 2.352.000 marks en 1888, ce produit s'est élevé depuis, en moyenne, à 2.600.000 marks par an. C'est donc que la fraude ne trouve plus guère à s'exercer efficacement, car le tarif des droits qui était en vigueur avant l'annexion, a été maintenu par la loi du 12 juin 1889.

Notons, en terminant sur ce point, que la quotité du passif admis en déduction a été en 1890-91 de 20 p. 100 et s'est abaissé depuis à 10 p. 100 en moyenne (1893-94, 9 1/2 p. 100 ; — 1894-95, 10 1/2 p. 100).

Le régime fiscal des successions repose en **Belgique** sur

la loi du 27 décembre 1817, complétée par celle du 17 décembre 1851 (1).

On distingue trois espèces de droits :

1^o Les droits de *mutation en ligne directe*, dus dans le cas où la transmission s'opère entre un *de cujus* habitant du royaume, et ses héritiers, légataires ou donataires à cause de mort en ligne directe, ou son conjoint, lorsqu'il existe des enfants ou descendants de son mariage avec ce dernier.

2^o Les *droits de succession*, dus dans le cas où la transmission s'opère entre un *de cujus* habitant du royaume, et ses héritiers, légataires ou donataires à cause de mort en ligne collatérale, ou son conjoint, lorsqu'il n'existe ni enfants ni descendants de son mariage avec ce dernier, ou des non-parents.

3^o Les *droits de mutation par décès*, dus dans le cas où la transmission s'opère entre un *de cujus* nonhabitant du royaume, et ses successibles quelconques.

La déduction du passif ne s'effectue que dans les successions des habitants du royaume. C'est donc seulement à propos des deux premières catégories de droits que nous avons à examiner dans quelles conditions elle s'opère :

Les droits de *mutation en ligne directe* sont exclusivement perçus sur la valeur des immeubles sis dans le royaume et des rentes et créances hypothéquées sur ces immeubles ; il n'est déduit de cette valeur que les dettes hypothécaires grevant les biens soumis à l'impôt.

1, Rapport de M. Doumer, 22 oct. 1895, *loc. cit.*

Les *droits de succession en ligne collatérale* frappent la valeur de tout ce qui est recueilli ou acquis dans la succession d'un habitant du royaume. Les dettes dont la loi de 1817 admet la déduction sont les suivantes (art. 12) :

1° Dettes à la charge du défunt constatées par les actes qui en existent ou autres preuves légales, et intérêts dus au jour du décès.

2° Dettes relatives à la profession du défunt, telles qu'elles existent au jour du décès.

3° Dettes relatives à la dépense domestique, au jour du décès.

4° Charges publiques provinciales ou communales; impositions pour l'entretien des polders, moulins à pomper l'eau et autres contributions de cette nature, au jour du décès.

5° Frais funéraires (1).

Dans la pratique, la déduction du passif n'a jamais soulevé de difficultés en Belgique.

Le passif admis à déduction s'élève en moyenne à 10 0/0 du montant de l'actif brut.

IV. — Etendue à donner à la déduction du passif.

En théorie toutes les dettes, dont l'existence peut être justifiée par un moyen quelconque, devraient être déduites de l'actif pour la liquidation du droit de mutation par

1. Voir, pour l'énumération des dettes qui ne sont pas admises dans le passif déductible, la loi du 17 décembre 1851, art. 11 et 12.

décès ; et l'art. 1^{er} du projet voté par la Chambre des députés rend hommage à cette équitable proposition ; il dit en effet :

« Pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès, seront déduites les dettes à la charge du défunt, dont l'existence au jour de l'ouverture de la succession sera dûment justifiée, savoir : pour les dettes civiles, par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt, et, pour les dettes commerciales, par ses livres de commerce ».

Ceux qui voulaient limiter le bénéfice de la réforme aux dettes établies par des actes authentiques ou des jugements (1) ont soutenu que la déduction générale de toutes les dettes risquait de compromettre, dans son équilibre financier, la réforme de l'impôt des successions. Le passif hypothécaire de la France, disait-on, peut seul être évalué avec une assez grande exactitude ; il est loin d'en être de même pour le passif chirographaire civil et pour le passif commercial. M. Doumer (2), il nous semble, a tenu de cette crainte, un compte suffisant, en évaluant à 1/5 des produits de l'impôt, la moins-value qu'entraînerait une réforme complète, tandis qu'en Belgique et en Alsace-Lorraine le passif constaté n'est pas supérieur à 10 p. 100 de l'actif brut. Si l'on admet que chez nous il s'élèvera en moyenne à 20 p. 100, on fait ainsi la part de toutes les éventualités, et notamment de l'insuffisance des moyens de contrôle.

1. Projets de loi du 8 février et du 24 juillet 1894 ; projet rectifié de la commission, 10 novembre 1894.

2. Rapport de M. Doumer, 22 octobre 1895, p. 897.

En ce qui concerne les *actes sous signatures privées*, les partisans de la déduction restreinte alléguaient que les titres de ce genre se prêtent trop facilement à la déduction de dettes sans existence réelle, tandis que pour une dette authentique, la solennité de l'acte, les frais qu'il entraîne sont autant de garanties de la sincérité des contractants. Mais, peut-on répondre, l'acte authentique lui aussi peut laisser place à la fraude ; une simple quittance en effet suffit pour constater la libération du débiteur et elle peut être aisément dissimulée. A la vérité, il s'agit seulement, dans l'un et l'autre cas, de donner à l'administration des moyens de contrôle appropriés et de frapper les fausses déclarations d'une peine rigoureuse. La non-déduction des dettes sous seing privé produirait d'ailleurs des résultats illogiques. Supposons par exemple, que la veuve survivante ait une créance contre la succession de son mari par suite de l'aliénation d'un propre et que cette vente ait été constatée par un acte sous seing privé. Ce titre est suffisant pour justifier la créance de la femme, mais il ne permettrait pas de déduire le montant de cette récompense pour déterminer l'actif net imposable de la succession du mari (1).

Pour s'opposer, enfin, à la déduction du *passif commercial*, on prétendait que le passif commercial est presque toujours gagé par un actif correspondant. Aux billets souscrits par le défunt et aux lettres de change tirées sur lui correspondent d'autres effets de commerce qui le constituent créancier et échappent en général au paiement des

1. *Revue politique et parlementaire*, loc. cit., p. 442.

droits de mutation par décès (1). Mais, en admettant que tel soit le cas le plus fréquent, il faut reconnaître que si le commerçant défunt laisse un passif supérieur ou égal à son actif général, l'impôt, comme le montrait Crétet, pèse alors uniquement sur les créanciers, ce qui est absurde (2).

D'autre part, a-t-on dit, la déduction du passif commercial nécessite la représentation des livres de commerce, et il serait très regrettable de voir ainsi les agents du Trésor porter leurs investigations sur des opérations d'ordre purement privé. Nous répondrons que ce moyen de contrôle a déjà été adopté dans certaines législations ; en Italie notamment, un des alinéas de l'article 53 de la loi du 13 septembre 1874 s'exprime ainsi : « Seront également déduites de l'actif héréditaire les dettes commerciales contractées à l'intérieur du royaume, lorsque leur existence sera établie par la production des livres de commerce du débiteur, tenus dans les formes prescrites par la loi. D'ailleurs les lois de finances étendent sans cesse à de nouvelles catégories de contribuables l'ingérence de l'administration ; et, dans la pratique, il n'y a à relever, de la part des agents du fisc aucun manquement au secret professionnel. Enfin, la disposition autorisant la déduction n'aurait rien d'impératif : les héritiers qui auront des raisons pour ne pas consentir à la représentation des livres de commerce pourront se contenter de déclarer purement et simplement l'actif brut.

D'après les quelques explications qui viennent d'être

1. Rapport de M. Jamais, p. 845

2. Conseil des Anciens, séance du 21 brumaire an VII.

données, nous espérons qu'un jour le législateur français pourra organiser la déduction complète du passif. Mais l'état actuel de nos finances nous fait considérer qu'il est sage de limiter, momentanément, la réforme aux *dettes établies par actes authentiques ou par jugements*, car il est impossible de surélever dans une forte mesure les tarifs du droit proportionnel, dont nous tenons, pour notre part, à conserver le principe.

Nous examinerons cependant les dispositions complémentaires qui, dans le dernier projet de loi, règlent le mécanisme de la déduction du passif.

Justifications à fournir. — L'existence du passif commercial, comme nous l'avons dit, sera contrôlée par la représentation des livres de commerce. La réalité des dettes civiles devra être établie par « titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt. » Il serait absurde, en effet, que les héritiers du défunt puissent exiger du fisc la déduction de dettes dont le créancier serait dans l'impossibilité de poursuivre le recouvrement devant les tribunaux (1).

« Les dettes dont la déduction sera demandée seront détaillées, article par article, dans un inventaire sur papier non timbré, qui sera déposé au bureau lors de la déclaration de la succession et certifié par le déclarant (art. 1^{er}, al. 2).

« Toute dette au sujet de laquelle l'agent de l'administration aura jugé les justifications insuffisantes sera

1. Rapport de M. Doumer, p. 897.

écartée pour la perception des droits, sauf aux parties à se pourvoir en restitution s'il y a lieu (art. 1^{er}, al. 3). »

Pénalité. — Aux termes de l'article 3 proposé : « Toute attestation ou déclaration ayant indûment entraîné la déduction d'une dette sera punie d'une *amende égale au quart de cette dette*, sans que cette amende puisse être inférieure à 200 fr. en capital. » Le projet du gouvernement du 24 juillet 1894 édictait dans ce cas une amende égale au *double du supplément de droit exigible*. L'amende du 1/4 de la dette serait assurément plus répressive, et, par conséquent, son pouvoir d'intimidation plus efficace.

Dettes qui ne sont pas déduites. — Art. 2. » Toutefois ne seront pas déduites :

« 1^o Les dettes échues trois mois avant l'ouverture de la succession à moins qu'il ne soit produit une attestation du créancier en certifiant l'existence à cette époque.

« 2^o Les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers, donataires et légataires, ou de personnes interposées; sont réputées interposées les personnes désignées dans l'article 911, dernier alinéa, du Code civil.

« 3^o Les dettes reconnues par testament, lesquelles, *au point de vue fiscal*, seront considérées comme des legs.

« 4^o Les dettes garanties par une inscription hypothécaire périmée; si l'inscription n'est pas périmée, mais si le chiffre en a été réduit, l'excédent sera seul déduit s'il y a lieu.

« 5^o Les dettes résultant des titres passés ou des jugements rendus à l'étranger, *à moins qu'ils n'aient été rendus*

exécutoires en France ; celles qui sont hypothéquées sur des immeubles situés à l'étranger et celles qui grèvent des successions d'étrangers (1) ».

Dans le système auquel nous donnons notre adhésion et qui limite la déduction aux dettes établies par actes authentiques ou par jugements, des exceptions identiques à celles que nous venons d'énumérer devraient être également apportées à la règle générale.

1. Ce texte de l'article 3 est celui que la Chambre a définitivement adopté, après quelques modifications apportées au texte primitif du rapport de M. Doumer, p. 904.

CHAPITRE IV

QUESTIONS RELATIVES AUX TARIFS

Les réformes dont nous avons indiqué le besoin dans les deux chapitres précédents occasionneraient une moins value très importante dans les produits de l'impôt successoral. Cette moins value est évaluée en effet à 25 millions, du chef de la déduction des dettes établies par actes authentiques ou par jugements, et 10 millions, en ce qui concerne le résultat du nouveau mode d'évaluation à organiser pour les transmissions de nue propriété et d'usufruit (1-2).

Les charges de nos budgets ne permettent pas de consentir sans compensation un semblable sacrifice. Pour équilibrer, au point de vue financier, la refonte du droit de mutation par décès, on compte surtout sur l'élévation des tarifs ; car les autres mesures proposées (révision des droits sur les donations ; mesures destinées à assurer le recouvrement de l'impôt successoral sur les valeurs mobi-

1. Exposé des motifs du projet du 24 juillet 1894.

2 Nous ne tenons pas compte des prévisions établies par M. Doumer (Rapport du 22 octobre 1895), car ces prévisions se fondent sur la déduction du passif en toute nature.

lières, extension des droits de mutation à titre gratuit à l'Algérie.... etc....) sont insuffisantes (1).

Mais on a pensé que cette aggravation fiscale ne devait pas être demandée à tous les héritiers indistinctement. On veut laisser les acquéreurs de petites parts successorales dans une situation aussi favorable que par le passé, meilleure, s'il est possible. Le supplément de recettes qu'il faut obtenir ne serait donc demandé qu'aux héritages dépassant un certain chiffre. En d'autres termes, nous sommes peut-être à la veille de voir les tarifs proportionnels faire place à une échelle progressive.

I. — Législations étrangères.

Dans la grande majorité des pays qui nous entourent, les tarifs des droits perçus à l'occasion des mutations par décès, sont proportionnels. Il en est ainsi en Allemagne, Autriche, Belgique, Espagne, Italie, dans le grand duché de Luxembourg, la principauté de Monaco, les Pays-Bas, en Roumanie, en Russie, enfin dans les cantons suisses d'Argovie, Bâle, Fribourg, Genève, Lucerne, Neuchâtel, Tessin, Unterwalden, Vaud, Zug (2).

Parmi ces États, quelques-uns ont établi un maximum supérieur à la quotité de l'impôt successoral français entre personnes non parentes. Le tarif maximum atteint en effet dans les cantons de Lucerne et de Bâle, 12 p. 100 ; à Genève, 12 p. 100, non compris les centimes additionnels ;

1. Voir art. 9, 11, 12, 14, 15, du projet voté par la Chambre des députés.

2. *Revue politique et parlementaire*, loc. cit., p. 454.

dans le canton d'Argovie, 12 p. 100, et pour quelques cas 20 p. 100 ; en Espagne et en Italie, 12 p. 100, y compris les décimes ; dans les Pays-Bas, 12 p. 100 sur les valeurs mobilières (droits de succession et de mutation réunis), en Belgique, 13,80 p. 100 (1).

Les applications du système progressif en notre matière sont donc encore des exceptions. On les rencontre en Angleterre, et dans les cantons suisses de Berne (Loi du 4 mai 1879), Thurgovie (Loi du 23 mai 1850), Zurich (Loi du 21 décembre 1869), Schaffhouse (Loi du 8 mars 1884), Soleure (Loi du 13 décembre 1848), Uri (Loi du 22 octobre 1889), Glaris (Loi du 7 mai 1891).

La législation du canton d'**Uri** aboutit en pratique à des résultats particulièrement restrictifs de la vocation héréditaire : la parenté collatérale est divisée en degrés et demi-degrés, et le tarif varie de 1 p. 100 pour le premier degré à 25 p. 100 pour le 6^e degré et au-delà. Les legs entre époux et frères ou sœurs sont frappés d'un impôt de 2 p. 100 ; tous les autres paient 5 p. 100.

Dans le cas où la part héréditaire ou le legs atteint la valeur de 10.000 fr. il est établi un impôt supplémentaire ainsi qu'il suit : de 10.000 à 19.999 fr. 1/10 du principal de l'impôt ; de 19.999 à 29.999 fr. 2/10 du principal de l'impôt ; et ainsi de suite jusqu'à 200.000 fr. et au-dessus, cas où l'impôt supplémentaire atteint les 20/10 du principal de l'impôt (2).

Sont exemptées toutes parts héréditaires qui n'excèdent pas la valeur de 400 fr.

1. Rapport de M. Jamais, 27 mars 1890, p. 845.

2. Sauty, *op. cit.*, p. 70.

En **Angleterre**, l'impôt progressif fonctionnait déjà depuis la loi de 1881 sur le revenu intérieur dans les tarifs du *probate duty* (droit d'homologation), qui étaient ainsi fixés :

De 100 à 500 livres d'actif net,
par 50 l. ou fraction de 50 l. 1 liv. 0 shelling (1).

De 500 à 1000 l. d'actif net,
par 50 l. ou fraction de 50 l. 1 liv. 5 sh.

Au-dessus de 1000 l. d'actif net,
par 100 l. ou fraction de 100 l. 3 liv. 0 sh.

L'*account duty* était perçu d'après le même tarif que le *probate duty*. C'était ainsi une seconde application de l'impôt progressif. Les biens dont la valeur ne dépassait pas 100 l. jouissaient de l'immunité vis-à-vis de cette seconde taxe.

L'*estate duty* de 1889 constituait une nouvelle concession au principe de la progressivité : c'était un droit supplémentaire de 1 p. 100 sur chacune des taxes successorales déjà existantes. Mais il n'atteignait que les successions de plus de 10.000 l. (252, 210 environ) (2).

La loi de finances de 1894, adoptant dans ses grandes lignes le projet de sir William Harcourt, chancelier de l'Echiquier (3), a supprimé, pour les décès survenus après le 1^{er} août 1894, les différentes taxes visées ci-dessus et les a remplacées par un impôt unique, appelé comme celui de 1889 *estate duty* et qu'il convient, pour éviter la confusion, de baptiser *new estate duty*, droit qui n'est plus

1. Le shilling, vaut environ 1 fr. 25.

2. *Bulletin de statistique*, 1889, t. XXV, p. 558.

3. *Ibid*, 1894, t. XXXV, p. 465 et s.

temporaire, mais permanent. Il s'applique à tous les biens immobiliers ou mobiliers, dont la personne décédée avait, à sa mort, soit le contrôle absolu (*absolute controle*), soit l'usufruit, Cette taxe est graduée d'après le montant total de la fortune du défunt ; on paie :

1	p. 100, de	100 à	500 l.
2	—	500 —	1.000 l.
3	—	1.000 —	10.000 l.
4	—	10.000 —	25.000 l.
4 1/2	—	25.000 —	50.000 l.
5	—	50.000 —	75.000 l.
5 1/2	—	75.000 —	100.000 l.
6	—	100.000 —	150.000 l.
6 1/2	—	150.000 —	250.000 l.
7	—	250.000 —	500.000 l.
7 1/2	—	500.000 —	1 million de l.
8	sur 1 million de l. et au-dessus (1).		

Au *new estate duty* qui frappe toute fortune sans qu'il y ait à distinguer suivant la qualité du bénéficiaire, s'ajoute un droit (*Succession duty, legacy duty*) dont le tarif, gradué d'après le degré de parenté, est aujourd'hui le suivant :

En ligne directe	1.50 p. 100
Entre époux	exemption
Pour les frères et sœurs, neveux et nièces, petits-neveux et petites-nièces.	4,50 p. 100
Pour les oncles et tantes, cousins germains, grands-oncles et grand'-tantes	6.50 p. 100

1. *Ibid.*, 1895, n° d'octobre. p. 389.

Collatéraux du 5 ^e au 12 ^e degré . . .	7.50 p, 100
Entre étrangers	11.50 p. 100 (1)

II. Critique du système progressif.

Suivant l'antithèse, très nette, formulée par M. Charles Bodin (2), l'impôt proportionnel est une émanation du principe *objectif de la participation sociale* ; l'impôt progressif, au contraire, s'inspire d'une conception *subjective de l'égalité des sacrifices*. Cette seconde théorie consiste à soutenir que les facultés imposables de chacun croissent plus rapidement que le chiffre de sa fortune ou le montant de ses ressources annuelles. La science financière repousse cette utopique recherche d'un sacrifice, en quelque sorte psychologiquement égal, à demander à chacun (3).

L'impôt progressif sur le revenu est donc condamné. Mais on prétend que, dans les taxes successorales, la progressivité paraît plus acceptable.

D'abord, dit-on, les successions ne sont pas de droit naturel. C'est ainsi que M. Jourdan, député, a cité sur ce point l'opinion suivante de Montesquieu : « La loi naturelle ordonne aux pères de nourrir leurs enfants, Mais elle n'oblige pas de les faire héritiers.... Il est vrai que l'ordre politique ou civil demande souvent que les

1. *Revue politique et parlementaire*, loc. cit., p. 463.

2. *Revue d'économie politique*, 1894, p. 950 et s. : *La réforme des droits de succession et la notion de l'impôt progressif*, par M. Charles Bodin, professeur à la faculté de droit de Rennes.

3. M. P. Leroy-Beaulieu, *Traité d'économie politique*, 1896, t. IV, p. 736 et s.

enfants succèdent aux pères, mais il ne l'exige pas toujours. (1)» Cet argument, s'il était juste, légitimerait non seulement un lourd impôt sur les grosses successions, mais aussi la confiscation de tous les héritages, même des petits. D'ailleurs nous n'avons pas à discuter ici le fondement du droit héréditaire, d'autant plus que, soit dans les exposés de motifs des projets ministériels, soit dans les rapports successifs des commissions de la Chambre des députés, on s'est défendu hautement de vouloir porter atteinte aux principes du Code civil en matière de successions (2).

On a donc essayé de justifier autrement la modification de notre impôt successoral dans le sens de la progression. Le tarif, a-t-on dit quelquefois, est déjà gradué suivant le degré de parenté ; il n'est pas plus choquant d'établir une graduation suivant l'importance des parts successorales (3). La réponse est facile : lorsqu'on a établi des droits différents selon la qualité du successeur, on n'a songé qu'à augmenter le rendement de l'impôt et à rendre le recouvrement plus facile. Dans ce but on a fait varier le tarif, suivant que le droit de l'héritier à la succession était plus ou moins fort. Le sacrifice exigé par le fisc est supporté avec d'autant plus de facilité que l'accroissement accidentel de richesse, dont bénéficie le contribuable, était moins attendu. Mais tous les héritiers

1. Débats de la Chambre des députés, séance du 8 novembre 1895.

2. Voir notamment l'exposé des motifs du projet de loi du 24 juillet 1894 et le rapport de M. Doumer du 10 novembre suivant.

3. Exposé des motifs du projet du 24 juillet 1894.

du même degré sont frappés de la même manière, quel que soit le total de leur émolument. La théorie de l'égalité des sacrifices n'est donc pas en cause.

Un autre argument des partisans de la progression consiste à tenir à ses adversaires le langage suivant : Vous reprochez à l'impôt progressif sur le revenu d'être un impôt *personnel*, d'exiger un contrôle inquisitorial sur les affaires de chacun, une appréciation d'ensemble de ses ressources. L'impôt *réel*, dites-vous, établi sur les produits annuels d'un bien, abstraction faite de la personne du propriétaire, ou sur une mutation quelconque, quel que soit l'acquéreur, permet seul d'éviter l'arbitraire fiscal. Eh bien ! la nouvelle tarification que nous vous proposons n'empêche pas les droits de mutation par décès de conserver leur caractère d'impôt réel ; et il n'y aura rien à changer aux procédés actuels de perception.

Cette observation est exacte, mais il n'en est pas moins vrai, comme l'a dit M. Rose, député (1), que « l'idée même de progression ne peut exercer une certaine séduction sur nos esprits qu'à la condition de s'appliquer à l'ensemble des ressources du contribuable, à son revenu total, qui donne bien la mesure exacte de ses facultés, tandis que vous appliquez la même progression à une même part successorale, lorsqu'elle échoit à un héritier très riche, comme lorsqu'elle échoit à un héritier très pauvre, ce qui n'est pas juste. »

Cette critique serait péremptoire si l'impôt progressif n'essayait pas de s'appuyer encore sur d'autres considérations. On ajoute donc qu'il a chez nous des antécé-

1. Séance du 8 novembre 1895.

dents ; « il s'est glissé, dit M. Boudenoot (1), dans notre législation fiscale, sous le nom de taxe graduée ou de système dégressif, dans certaines contributions mobilières et aussi dans les droits de patente. » Répondons d'abord que les concessions déjà faites à un principe condamnable n'autorisent pas à lui en faire de nouvelles. Mais il y a plus : M. Charles Bodin s'est attaché à démontrer (2) et, suivant nous, il y a réussi, que les taxes citées par M. Boudenoot ne sont pas en réalité progressives, mais présentent une application plus adéquate de la pure notion de proportionnalité. Prenons l'exemple des *droits de patente*, matière règlementée à nouveau par la loi de finances du 28 avril 1893. Au cours de la discussion de cette loi, le rapporteur au Sénat, M. Boulanger, constatait que « la patente devait être proportionnelle aux bénéfices présumés », mais il admettait que, lorsque l'employé était pris comme le signe représentatif de la production des bénéfices, il « n'était que juste de relever successivement le taux de la taxe » à mesure que le nombre des employés croissait. « Il est en effet certain, disait-il, que l'employé d'un très grand magasin rapporte trois ou quatre fois plus que celui d'un magasin d'ordre inférieur.... : *la mesure n'a rien de la progressivité proprement dite... elle n'est que strictement proportionnelle* (3). »

Les nouveaux droits de patente, si on veut les appeler progressifs, ne sont donc que des impôts progressifs de

1. *Revue politique et parlementaire*, 1894, t. I, p. 43 et 48.

2. *Revue d'économie politique*, article cité.

3. Rapport de M. Boulanger, *Pand. Fr.*, 1893, III, p. 66, note 1.

redressement. L'impôt successoral, à son tour, peut-il accomplir une œuvre de ce genre ? On fait souvent la remarque que nos taxes indirectes sont progressives à rebours ; tels sont surtout les droits fixes d'enregistrement et les impôts dits de consommation. Il faut, dit-on, redresser ces inégalités fiscales, qui se font sentir au détriment des moins fortunés. Mais les défauts de la proportionnalité ne peuvent être corrigés que là où ils se rencontrent. Si l'on a recours au procédé des taxes de redressement, on risque fort de dépasser le but et de susciter de nouvelles catégories de mécontents, ou bien d'augmenter encore, par des mesures dont on n'a pas pu calculer l'incidence, les sujets de plainte de ceux qui souffraient déjà du système antérieur.

D'ailleurs il n'est peut être pas nécessaire que la proportionnalité soit exactement atteinte. Suivant M. Paul Leroy-Beaulieu (1), « si le régime de la proportionnalité de l'impôt pèche en un point, c'est en favorisant trop la généralité des citoyens, ceux ayant de petits et médiocres moyens, et en chargeant trop la minorité, ceux ayant de grands moyens, mais ne possédant pas plus de voix que les autres dans la gestion de la chose publique ». La responsabilité pécuniaire de ces derniers est plus grande, sans qu'ils détiennent un pouvoir plus grand. « Néanmoins on a admis, par une véritable concession faite au sentiment général de la solidarité et aux convenances

1. Voir également l'appréciation portée par M. Bodin (*loc.cit.*) sur le système dégressif qui se rencontre dans le tarif de l'impôt mobilier à Paris.

2. M. P. Leroy-Beaulieu, *op. cit.*, t. IV, p. 752.

pratiques, que l'impôt soit autant que possible proportionnel aux facultés des contribuables ».

III. Examen de la graduation proposée.

L'article 8, al. 1 du projet voté par la Chambre des députés est ainsi conçu : « Les droits de mutation par décès de biens meubles ou immeubles seront liquidés sur la part nette recueillie par chaque ayant droit. Il seront perçus, sans addition d'aucun décime, *pour chacune des fractions de cette part*, suivant les tarifs portés au tableau ci-après (1) ».

Ainsi les différents taux de la progression s'appliquent distributivement à chaque fraction de toute part successorale comprise entre les paliers indiqués. Considérons, par exemple, une part nette de 250.000 fr., transmise en ligne directe ; cette part sera taxée à :

1.	p. 100 sur	2.000 fr.
1.25	—	8.000
1.50	—	40.000
1.75	—	50.000
2.	—	150.000

soit au taux moyen de 1.83 p. 100 (2).

Par une observation analogue on constate qu'une part nette de 10 millions ne supportera, en moyenne, qu'une contribution de 3.75 p. 100. Les taux *maxima*, 4 p. 100 en ligne directe, 9 p. 100 entre époux..., etc... ne s'appliqueront jamais à la totalité d'une part héréditaire (3).

1. Rapport du 22 octobre 1895, p. 905 : texte du tableau.

2. *Ibid.*, p. 899.

3. Cette combinaison a trouvé sa première expression dans le rapport de M. Dupuy-Dutemps, du 5 juillet 1894.

Ce système a l'avantage d'éviter de choquantes inégalités dans l'application de l'impôt progressif. Supposons, en effet, qu'un seul taux soit établi pour la même part successorale. Une part de 10.000 fr. serait alors imposée au taux de 1.25, tandis que 10.001 fr. paieraient 1.50 p. 100 ; de même 50.000 fr. supporteraient un impôt de 1.50 et 50.001 fr. de 1.75 p. 100. — Nous voyons donc qu'une atténuation a été apportée aux défauts des échelles progressives ; mais ce n'est qu'une atténuation.

M. Doumer, et après lui, M. Trouillot, rapporteur à la Chambre des députés, ont présenté les tarifs du projet de loi comme la formule d'une progression sage et modérée. Il est à remarquer que tous les promoteurs de tarifs progressifs ont la prétention de rester de timides innovateurs. Mais c'est le principe lui-même qu'il est dangereux d'admettre, parce qu'il contient un germe susceptible d'un développement indéfini. Sans parler des majorités sectaires, qui pourraient un jour trouver dans l'impôt progressif une arme de combat et un outil de nivellement des fortunes, il faut prévoir que, tôt ou tard, par suite de l'extension continue des dépenses, on viendra chercher l'équilibre du budget dans un nouveau rehaussement des droits de succession, et par suite, on aggravera nécessairement leur progression.

D'ailleurs une progression, qu'elle revête ou non l'apparence de la modération, est toujours arbitraire, par la force même des choses ; et le tableau de l'art. 8 n'a pas échappé à cet écueil. Le tarif, en ligne directe, par exemple, s'élève de 1 à 4 p. 100 ; entre non parents, il évolue de 14 à 20 p. 100. Par conséquent, pour une part

nette de 2.000 fr., un successeur non-parent, paie 14 fois plus qu'un ascendant ou un descendant du défunt. Pour les fractions de part excédant 3 millions, le premier ne paie plus qu'un droit 5 fois plus fort que le second. Quelle logique y a-t-il là-dedans ? C'est le mépris complet des puissantes considérations qui ont déterminé la loi de Frimaire, et, après elle les lois du 28 avril 1816, du 21 avril 1832 et du 18 mai 1850 à graduer l'impôt suivant le degré de parenté.

M. le Ministre des finances, a fait remarquer qu'il faudrait porter à 56 p. 100 le maximum entre étrangers, pour qu'il soit 14 fois plus fort que le maximum en ligne directe, et que c'est inacceptable. Nous le reconnaissons ; mais tout le système mérite la même condamnation.

Remarquons encore que le taux maximum entre frères et sœurs est de 14 p. 100 ; il est donc égal au taux minimum entre parents au-delà du quatrième degré et entre non parents. Nouvelle inconséquence : les liens du sang en effet, ne permettent pas que, quelle que soit l'importance de la part successorale, un frère qui hérite de son frère soit frappé d'un impôt aussi élevé qu'un étranger, lorsque le défunt lui a légué une valeur, si minime soit-elle.

Ces critiques de détail, auxquelles on pourrait en ajouter d'autres, suffisent pour montrer que les tarifs progressifs n'ont aucune valeur scientifique.

On s'attache plutôt à prédisposer l'opinion publique en leur faveur, en mettant en lumière celui de leurs résultats qui consiste à améliorer la situation des héritiers de petites et moyennes parts successorales. Les tableaux annexés

au rapport de M. Doumer (1) indiquent, en effet, qu'en ligne directe, par exemple :

pour une part nette de 2.000 fr. on ne paiera que 1 p. 100

—	3.000	—	1.08 —
---	-------	---	--------

—	10.000	—	1.20 —
---	--------	---	--------

Le taux actuel de 1.25 ne sera atteint que lorsque la valeur recueillie s'élèvera à 12.000 fr. Et même les parts supérieures à 12.000 fr., mais inférieures à 40.000 fr., seront en réalité dégreévées, si l'on tient compte de la déduction des dettes (2). Soit une part nette de 40.000 fr.; au taux de 1.42 p. 100 en moyenne, elle paiera 568 fr.; mais elle correspond à une part brute de 50.000 fr. (3), qui, au taux proportionnel de 1.25, aurait dû acquitter un impôt de 625 fr.

Comme nous l'avons déjà dit, il n'y a aucune bonne raison pour faire un traitement de faveur à un modeste héritage, qui peut être recueilli par un millionnaire. D'autre part, il est inique, pour compenser les pertes que subirait le Trésor du chef de la déduction des dettes, de demander à quelques contribuables seulement le prix d'une réforme qui doit profiter à tous.

IV. — Inefficacité budgétaire de l'impôt progressif.

La substitution de l'impôt progressif à l'impôt proportionnel paraîtrait peut-être excusable, si elle devait pro-

1. Rapport du 22 octobre 1895, p. 899.

2. Discussion générale du projet de loi, novembre 1895.

3. M. Doumer évalue le passif à 1/5, en moyenne, de l'actif brut des successions.

curer d'une façon certaine une sensible augmentation de recettes ; mais rien n'est moins certain.

Remarquons d'abord que M. Doumer (1), lorsqu'il se livre à l'examen des conséquences financières de la réforme, applique d'abord les nouveaux tarifs à l'actif brut, et déduit ensuite du montant de l'impôt une quotité correspondante à la proportion du passif dans cet actif brut. C'est mal procéder, car l'article 8 prescrit d'appliquer les droits sur la part nette de chaque ayant droit, c'est-à-dire après la déduction du passif. Quelques calculs très simples permettraient de constater que la moins-value produite par la distraction des charges serait par suite plus considérable que M. Doumer ne l'a prévu. M. Labat estime à 3 ou 4 millions l'écart entre les résultats des deux modes de liquidation de l'impôt progressif (2).

M. Labat a signalé une autre cause qui tend à réduire la productivité des tarifs progressifs : en France la fortune est très divisée. En 1891, 1.363.000 héritiers se sont partagé 5.785 millions, soit en moyenne 4.200 francs par part successorale. Les tarifs exagérés sur les grosses parts ne donneront donc pas ce qu'on en attend. Cette assertion demande quelques commentaires, que nous empruntons à une intéressante note publiée dans le journal des *Débats* (3) :

« La commission du Sénat a cru avec beaucoup de raison que, avant même de discuter le principe nouveau qu'on propose d'introduire dans notre régime fiscal, il fal-

1. Rapport du 22 octobre 1895, p. 904.

2. Chambre des députés, séance du 18 novembre 1895.

3. N° du 8 février 1896.

lait en examiner les conséquences pratiques. Sur sa demande, l'administration a fait dresser le tableau de ce qu'aurait produit la loi, si elle avait été appliquée à toutes les déclarations successorales de l'année 1893. Les résultats de cette enquête... établissent..., et c'est là un résultat bien utile à connaître pour les discussions ultérieures, qu'on s'était fait une illusion complète sur l'importance relative des grosses successions. Le rapporteur avait pensé que, en majorant dans une proportion considérable les tarifs des tranches de 500.000 fr. à 1 million, de 1 million à 3 et de 3 millions et au-dessus, on réaliserait 1 million 1/2 de *boni*; or, on n'obtient en fait, comme M. Labat l'avait indiqué à la Chambre, que 337.000 fr. C'est qu'en effet, contrairement à l'opinion généralement répandue, les grosses successions sont très rares, à ce point que les tarifs nouveaux, de 4 o/o pour la ligne directe, montant progressivement jusqu'à 20 o/o pour la ligne entre non parents, appliqués à la tranche successorale au-dessus de 3 millions, ne produisent que 952.665 fr. Les déclarations successorales nettes s'élèvent dans la tranche de 0 à 10.000 fr. à 1.900 millions, dans la tranche de 10.000 fr. à 250.000 francs, à 1.930 millions, et dans toutes les tranches réunies, au-dessus de 250.000 fr., à 500 millions seulement. Enfin le capital des déclarations, dans la tranche successorale au-dessus de 3 millions, ne s'élève en tout qu'à 15 millions. Ces tableaux montrent une fois de plus à quel point notre loi testamentaire provoque la division des fortunes. A chaque décès, la fortune du décédé se divise en moyenne en trois parts, et le chiffre des grosses parts,

de celles qui dépassent 250.000 fr. toutes réunies, ne représente pas la huitième partie du chiffre de toutes les autres. »

Ces renseignements sont éloquentes. D'ailleurs il est encore démontré, pour une autre raison, que les impôts excessifs ne donnent pas ce qu'on en attend, car ils ont pour résultat d'imprimer à la fraude une nouvelle impulsion, impulsion qui se fait particulièrement sentir lorsqu'ils sont contraires à l'équité, comme l'impôt progressif. Cet impôt, dit M. Paul Leroy-Beaulieu, met à l'aise la conscience des contribuables parce qu'il viole la règle que l'impôt doit être librement consenti par le contribuable. « Quand le taux de l'impôt, ajoute cet auteur, est égal pour tous, on peut considérer que le vote de l'impôt par les chambres comporte un acquiescement implicite de tous les contribuables ; autrement, non (1). »

Quelle que soit l'opinion qu'on puisse avoir sur la légitimité de la fraude, il est bien certain que, si l'impôt progressif successoral était adopté, on s'ingénierait de plus en plus à soustraire les valeurs mobilières à son application. Pour atteindre ce but, deux moyens s'offrent, dont il semble difficile d'empêcher la pratique : ou bien déposer purement et simplement les titres qu'on possède dans les sociétés de crédit des pays où l'impôt progressif n'existe pas, ou bien placer les fonds qu'on possède en valeurs étrangères de ces mêmes pays (2).

L'exemple de l'Angleterre va nous montrer que ce dan-

1. M. Paul Leroy-Beaulieu, *op. cit.*, t. IV, p. 759.

2. M. Méline. Chambre des députés, séance du 18 novembre 1895.

ger de la fraude est loin d'être illusoire (1) : En 1893-94, l'année qui a précédé l'application du *new estate duty*, les déclarations successorales de valeurs mobilières ont atteint un total de :

159.688.000 l., soit environ 4.000 millions.

L'année suivante, ce chiffre s'est abaissé à :

141.421.000 l. ou 3.535 millions.

Soit une différence de :

18.267.000 l. ou 460 millions environ,

Que doit-on penser d'un pareil écart ?

Le *Bulletin de statistique et de législation comparée* (2), entre sur ce point dans les considérations suivantes : Lors de la mise en vigueur du *new estate duty*, il y a eu un retard inévitable dans les déclarations de succession et le paiement des droits. Les formalités qu'entraînent les homologations, les comptes qui les accompagnent sont plus nombreux et plus compliqués que dans l'ancienne législation, et le simple fait que le public et les hommes de loi ne sont pas encore complètement familiarisés avec le nouveau système de déclaration a dû occasionner quelques retards au début. Il en est résulté un retard correspondant dans les recouvrements. La preuve en est que le total des biens déclarés et des droits perçus pendant le premier trimestre de 1895-96 s'est élevé à un chiffre absolument anormal. Mais il est bien certain, d'après la règle générale que toute augmentation de taxe est suivie

1. *L'Economiste français*, n° du 23 nov. 1895 : *L'impôt progressif successoral et ses conséquences probables*, par M. Leroy-Beaulieu.

2. Octobre 1895 : Angleterre ; *Les taxes successorales*, p. 389.

d'une diminution dans le montant total des valeurs soumises à cette taxe, qu'il y a une tendance chez les personnes riches à éluder l'impôt par divers moyens, ou à s'y soustraire en disposant de leur vivant d'une partie de leurs biens.

Nous croyons donc fermement que les échelles progressives sont aussi peu favorables au fisc qu'au contribuable. Le principe de la proportionnalité doit être conservé.

V. — Elévation des tarifs proportionnels.

Il est toujours regrettable d'imposer de nouvelles charges au contribuable, déjà si gravement atteint. Mais il faut savoir se résigner à un mal nécessaire et accepter des droits proportionnels plus élevés que ceux qui sont perçus aujourd'hui.

La commission du Sénat propose, paraît-il, les taux suivants (1) :

En ligne directe	1.50 p. 100
Entre époux	4.50 —
Entre frères et sœurs	9 » —
Entre oncles ou tantes, ne- veux ou nièces	11 » —
Entre grands oncles ou grand' tantes et petits-neveux ou pe- tites-nièces, et entre cousins- germains	12 » —
Entre parents du 5 ^e ou 12 ^e degré	13.50 —

1. *Journal des Débats*, n° du 12 mars 1896.

Entre personnes non pa-
rentes 15 p. 100

Ces taux seraient perçus sans l'addition d'aucun dé-
cime.

Nous adoptons ce tarif, qui est suffisant, si l'on n'ad-
met la déduction, comme nous l'avons fait, que pour les
dettes établies par actes authentiques ou par juge-
ments (1).

Au point de vue économique, nous l'avouons, le relè-
vement des droits proportionnels de mutation a pour ré-
sultat d'augmenter les inconvénients d'un impôt qui ab-
sorbe déjà une partie des capitaux privés. Si les circons-
tances le permettaient, la taxe successorale ne devrait
dans aucun cas, on l'a dit bien souvent, dépasser le
chiffre qui représente le revenu annuel des biens trans-
mis.

Mais il y a un écart sensible entre les quotités de 1,50
en ligne directe, de 15 p. 100 entre personnes non pa-
rentes, proposées par la commission du Sénat, et les tarifs
maxima de 4 et de 20 p. 100, auxquels la Chambre des
députés a donné l'approbation de son vote.

D'ailleurs, si l'on respecte le principe de la proportion-
nalité, le mal que signalent tous les économistes ne
pourra guère s'étendre. Il est au contraire très facile d'ar-
river à un tarif excessif par la progression, dont le poids
ne pèse que sur les héritiers les plus favorisés.

Nous savons que l'héritier parfois est obligé de vendre,
par suite de l'impossibilité où il se trouve de payer les

1. Cf. proposition de loi du 30 novembre 1893 (M. Boude-
noot), et projet du gouvernement du 8 février 1894 (M. Burdeau).

droits de mutation sur les revenus de la propriété. Les immeubles se vendent mal dans ce cas, car c'est l'acheteur qui dicte les clauses du contrat ; et si, au même moment, un certain nombre de biens se trouvent mis sur le marché pour la même cause, il se produit une baisse générale. Cette dépréciation de la propriété foncière, qui subit déjà une crise indéniable, est destinée à s'aggraver avec l'impôt progressif, qui invite les capitalistes à préférer les valeurs mobilières. L'impôt progressif en effet, à cause de son injustice, pousse à la fraude, et la fraude, impossible en ce qui concerne les biens immobiliers peut, dans une certaine mesure, s'exercer efficacement lorsqu'il s'agit de capitaux mobiliers.

Ce danger est moins à craindre dans un système proportionnel, parce que l'impôt est alors conforme à l'équité et que l'héritier est moins tenté de s'y soustraire.

APPENDICE I

Déclaration des successions.

Aux termes de l'art. 27 de la loi de Frimaire, tous les biens ayant une assiette déterminée doivent être déclarés à chacun des bureaux de leur situation. L'impôt progressif, dont le taux varie avec l'importance de la succession, ne pourrait être liquidé, s'il était adopté, que sur l'ensemble des biens transmis, d'après une déclaration unique, au bureau d'enregistrement du domicile du défunt,

de toutes les valeurs mobilières ou immobilières de la succession.

Ainsi s'expliquent les prescriptions qu'édicte l'art. 7 du projet de loi.

« Les mutations par décès seront enregistrées *au bureau du domicile du défunt*, quelle que soit la situation des valeurs mobilières ou immobilières à déclarer ».

« A défaut de domicile en France ou en Algérie, la déclaration sera passée *au bureau du lieu du décès*, ou, si le décès n'est survenu ni en France ni en Algérie, à celui des bureaux qui sera *désigné par l'administration* ».

« Les héritiers, donataires ou légataires, leurs tuteurs ou curateurs seront tenus, comme par le passé, de souscrire une déclaration détaillée et de la signer sur le registre. Toutefois, en ce qui concerne les immeubles situés dans la circonscription de bureaux autres que celui où est passée la déclaration, le détail sera présenté, non dans cette déclaration, mais distinctement pour chaque bureau de la situation des biens, sur une formule fournie par l'administration et signée par le déclarant ».

Cette disposition finale a pour objet d'intéresser les receveurs d'enregistrement des différents bureaux de la situation des biens, à la sincérité des déclarations.

La situation faite à ces receveurs par le projet de loi mérite aussi d'attirer notre attention. La rémunération des agents en question consiste en effet pour partie en des remises proportionnelles aux droits encaissés dans chaque bureau. Il est donc certain que le receveur de tout bureau de la situation des biens, qui ne sera pas en même temps

bureau du domicile du défunt, ne bénéficiera plus d'aucun émolument à l'occasion de cette succession.

M. le directeur général de l'enregistrement, au cours de la discussion de l'art. 7 à la Chambre des députés, a déclaré que le ministre des finances, aussitôt que les effets de la loi auront apparu, exercera sa sollicitude pour garantir les receveurs contre la diminution des produits de leur bureau (1).

Il est bien entendu qu'un relèvement des tarifs proportionnels ne nécessiterait, au contraire, aucune modification dans le régime des déclarations de succession.

APPENDICE II

Dégrèvement proposé pour les petites parts successorales.

Depuis quelques années on se préoccupe beaucoup en France de la situation des héritiers de petites parts successorales ; et l'on demande en leur faveur soit l'exemption complète (2) soit la modération du droit de mutation par décès (3).

L'article 8 du projet de la commission, du 10 novembre 1894 (4) contenait la disposition suivante :

1. Cf. art. 7 et 8 et exposé des motifs du projet du 24 juillet 1894.

2. Ex.: Proposition Dupuy-Dutemps, 25 novembre 1893.

3. Ex.: Rapport de M. Dupuy-Dutemps, 5 juillet 1894.

4. *J. O. Ch. Ann.*, 1894, t. II, p. 1481.

« Toutefois, pour les parts successorales nettes n'excédant pas 1000 fr., et seulement en ligne directe, entre époux et entre frères et sœurs, les taux portés au tableau ci-dessus seront réduits de moitié et fixés ainsi qu'il suit :

En ligne directe	0,50	p. 100.
Entre époux	1,875	—
Entre frères et sœurs	4,25	—

« Pour les parts successorales nettes n'excédant pas 10.000 fr. et seulement entre époux et entre frères et sœurs, l'impôt sera calculé sur la part entière à un taux ainsi réduit :

Entre époux	3,75	p. 100.
Entre frères et sœurs	8,10	—

Cette disposition a trouvé également place dans l'art. 8 du projet de loi voté par la Chambre des députés le 22 novembre 1895.

Nous ne sommes pas partisans de ce dégrèvement des petites parts successorales. Il procède de théories humanitaires mal appliquées. En effet, ceux qui recueillent une succession, quelque modique qu'elle soit, sont des privilégiés ; presque la moitié des Français n'ont pas de part successorale (1). Aussi, comme l'a dit M. Jourdan, député, « la difficulté à l'heure présente, n'est pas de mettre d'accord entre eux les héritiers ; elle consiste à régler les relations entre deux classes bien distinctes : celle des héritiers et celle des déshérités » (2).

1. M. Labat. Chambre des députés, séance du 8 novembre 1895.

2. Même séance.

D'ailleurs on ne peut dégrever les petites parts successorales sans tomber dans l'arbitraire. Cette faveur n'est même pas en harmonie avec l'échelle progressive, puisque l'héritier en ligne directe qui ne recueille que 1.000 fr. paierait seulement 0.50 p. 100 et celui dont la part s'élève à 1.010 fr. aurait à acquitter un droit de 1 p. 100 sur le tout. C'est une exception à la règle que les tranches successives de toute part héréditaire sont imposées à des taux différents.

On peut faire une observation analogue pour les limites assignées à l'application des taux de 1,875 et de 3,75 p. 100 entre époux, de 4,25 et de 8,10 p. 100 entre frères et sœurs.

A plus forte raison, il serait tout à fait arbitraire, dans le système de la proportionnalité, de ne demander que 0.50 p. 100 au-dessus de 1.000 fr. et 1.25 ou 1.50 p. 100 sur la part entière dès qu'elle dépasse cette somme. Il faudrait donc, pour introduire quelque logique dans le dégrevement, accorder un tarif réduit à la première fraction de 1.000 fr. de toute succession. Mais alors le tarif proportionnel serait transformé en une ébauche de graduation progressive ; et c'est ce que nous ne voulons pas, car cette première concession faciliterait le triomphe d'un système, selon nous, inadmissible.

Quoi qu'il en soit, beaucoup de législations étrangères (1) admettent certaines dispositions de faveur pour les petites successions. En Bavière par exemple (L. 18 août 1879, les successions aux père et mère sont exemptes

1. *Bulletin de statistique*, 1888, t. XXIV, p. 187 et s.

jusqu'à 1250 fr. et à concurrence de 20 p. 100 au delà de ce chiffre. Il en est de même des dons aux domestiques jusqu'à 750 fr. et des successions quelconques dont l'actif ne dépasse pas 62 fr. 50.

En Prusse, les lois du 30 mai 1873 et du 12 juin 1891 combinées exemptent les mutations qui n'atteignent pas 150 marks et les dons ou legs au profit de personnes au service du décédé jusqu'à concurrence de 900 marks.

Le législateur a consenti des dégrèvements du même genre en Saxe, dans le Wurtemberg, l'Autriche-Hongrie, la Belgique, le Grand-duché de Luxembourg, l'Italie, les Pays-Bas, la Russie, et dans plusieurs cantons suisses.

APPENDICE III.

Diposition spéciale à la ligne directe.

L'art. 8, al. final, du projet de loi s'exprime ainsi :

« Les taux applicables aux parts successorales recueillies en ligne directe seront doublés lorsque, par le prédécès du père, le petit-fils héritera directement de son aïeul ; ils seront triplés lorsque l'arrière petit-fils héritera directement de son bisaïeul. Les taux de la ligne directe seront également doublés lorsque la part successorale sera recueillie dans la ligne directe ascendante, allant du

filis au père, et triplés quand elle ira du petit-fils ou arrière-petit-fils à l'aïeul ou au bisaïeul (1). »

De l'avis de M. Doumer, en ligne descendante, il est juste de faire payer pour la transmission d'un bien ce qu'il eût payé si l'ordre de la nature avait été maintenu. D'autre part, en ligne directe ascendante, comme il n'est pas dans la loi de nature que le père hérite de son fils ou l'aïeul de son petit-fils, il semble juste de prélever des droits supérieurs à ceux qui sont prélevés sur l'héritage des enfants (2).

Mais ne s'est-on pas fait illusion sur les considérations d'équité qui militaient en faveur de la réforme ainsi proposée ? Et tout d'abord, l'anticipation de jouissance qui résulte pour le petit-fils du prédécès de son père, lorsqu'il hérite directement de son aïeul, n'est-elle pas bien souvent compensée par le préjudice matériel et moral que lui cause la mort prématurée de son auteur immédiat ? Un père administre, en général, plus fructueusement qu'un tuteur la fortune de famille, les gains de son métier ou les profits de sa profession peuvent aussi lui permettre de capitaliser une part des revenus de ce patrimoine. L'orphelin mineur, au contraire, se trouve parfois dans une situation très précaire ; ses protecteurs légaux doivent alors entamer son capital pour subvenir aux frais de son apprentissage ou de ses études.

1. Cf. Proposition de loi du 1^{er} juillet 1895, art. 2. *J. O. Ch. Ann.* 1895, II, p. 831. — Autre proposition du 22 octobre 1895 *J. O. Ch. Ann.* 1895, II, p. 906. — Proposition du 13 juillet 1895, *J. O. Ch. Ann.* 1895, II, p. 887.

2. Rapport du 22 octobre 1895, p. 900 et 901.

D'autre part, est-il d'une justice absolue de frapper d'un double ou d'un triple droit l'héritage recueilli par le père ou l'aïeul, alors que, suivant les probabilités de l'existence humaine, les biens transmis vont bientôt donner lieu au paiement d'un nouveau droit de mutation par décès ?

Ce qu'il y a de certain, c'est que la proposition ne paraît plus du tout acceptable, lorsqu'il s'agit de doubler ou de tripler un tarif progressif qui s'élève de 1 à 4 p. 100 et de demander par suite dans certains cas, en ligne directe, un impôt de 12 p. 100 environ.

La commission du Sénat, qui n'accepte qu'un relèvement des tarifs proportionnels en vigueur, se contente, paraît-il, (1) de doubler le droit de 1.50 p. 100 en ligne directe, toutes les fois que ce ne sont pas des descendants au premier degré qui sont héritiers. Dans ces termes, la réforme est assez prudente pour que son opportunité financière fasse oublier les inconvénients qu'elle présente (2).

APPENDICE IV.

Dons et legs de bienfaisance.

Certaines dispositions méritent tout particulièrement la sollicitude du législateur : ce sont celles qui sont faites

1. *Journal des Débats*, n° du 12 mars 1896.

2. *Le Monde économique*, n° du 9 novembre 1895 ; critiques de M. Alexis Audouard.

dans un but charitable. Il est peu encourageant, pour une personne qui a l'intention de faire une libéralité aux pauvres de savoir que le Trésor s'en adjugera une fraction importante. Le mieux serait, peut-être, d'assujettir les dons ou legs de cette sorte à une simple taxe de *statistique*, c'est-à-dire à un droit de quelques centimes par 100 fr., qui suffirait pour permettre à l'administration de se rendre compte des valeurs qui entrent annuellement dans la caisse des établissements donataires ou légataires (1).

Sans aller aussi loin dans cette voie, la Chambre des députés a voté la disposition suivante :

Art. 10, al. 1. « Les *tarifs édictés pour la ligne directe* sont applicables aux dons et legs de bienfaisance faits aux départements, communes, établissements publics, charitables et hospitaliers, aux sociétés de secours mutuels reconnues d'utilité publique ou seulement approuvées ».

Ainsi, non seulement les personnes morales qu'énumère l'art. 10 ne seraient pas atteintes par le nouveau tarif de 4 à 20 p. 100 entre personnes non parentes, mais même elle ne paieraient plus qu'un impôt de 1 à 4 p. 100 au lieu du droit actuel de 11.25.

MM. G. Berry, de Lasteyrie et Brincard (2), ont proposé d'appliquer le même traitement aux établissements charitables *reconnus d'utilité publique*, par cette raison qu'un établissement de cette catégorie a droit aux mêmes faveurs qu'un établissement public. La perte ne serait pas

1. M. Lebreton, Chambre des députés, séance du 19 novembre 1895.

2. Même séance.

très importante pour le Trésor, car les¹ libéralités qui concernent les établissements en question s'élèvent annuellement à une somme de 3 millions, qui, au taux de 11,25, donne lieu au paiement d'un impôt total de 337.500 fr.

Cependant la Chambre des députés s'est rendue aux arguments de son rapporteur, M. Trouillot ; elle a donc considéré qu'il est difficile de déterminer le caractère charitable d'une association, et, d'autre part, que les établissements d'utilité publique, à la différence des établissements publics, ne secourent que qui ils veulent.

Ces raisons n'ont point arrêté la commission du Sénat, qui propose d'assimiler aux établissements publics, au point de vue des droits de mutation sur les dons et legs, « les sociétés reconnues d'utilité publique dont les ressources sont affectées à des œuvres d'assistance gratuite en faveur des infirmes, des malades, des indigents, des orphelins ou des enfants abandonnés ». Mais elle applique à toutes les libéralités de bienfaisance sans distinction le taux de 9 p. 100, proposé pour les transmissions entre frères et sœurs (2). Selon nous, c'est un impôt trop lourd ; le droit de mutation, dans le cas qui nous occupe, ne devrait pas dépasser 4 ou 5 p. 100 (2).

Notre article 10 dispose dans son alinéa 2 :

« A l'égard de tous les biens légués aux départements communes, hospices, bureaux de bienfaisance et à tous autres établissements publics ou d'utilité publique, le

1. *Journal des Débats*, n° cité.

2. Cf. proposition de loi du 27 décembre 1894, art. 8. *J. O. Ch. Ann.*, 1895, I, p. 22.

délai pour le paiement des droits de mutation par décès ne courra, contre les héritiers ou légataires saisis de la succession, qu'à compter du jour où l'autorité compétente aura statué sur la demande en autorisation, d'accepter le legs, sans que le paiement des droits *puisse être différé au-delà de deux années* à compter du jour du décès ».

Le besoin de cette mesure se fait depuis longtemps sentir.

En effet, d'après la jurisprudence qui s'est établie sous l'empire de la loi de Frimaire, les héritiers sont souvent obligés d'avancer des droits élevés, parce qu'on les considère comme saisis sous la condition résolutoire de l'autorisation par le gouvernement du legs de bienfaisance. Plus tard, ils ne peuvent pas demander l'intérêt de leurs avances, parce que le délai du paiement du droit ne court pour les établissements bénéficiaires que du jour du décret d'autorisation. Le préjudice ainsi causé aux héritiers serait moins fréquent à l'avenir, si le texte, que nous avons reproduit, était adopté ; il ne serait pas impossible cependant, car le paiement des droits ne pourrait être différé au-delà des deux années, et quelquefois l'autorisation d'accepter la libéralité n'est accordée qu'au bout de quatre ou cinq ans (1).

1. M. Lebret, séance du 19 novembre 1895.

CHAPITRE V

MESURES DESTINÉES A ASSURER LA PERCEPTION DE L'IMPÔT SUR LES VALEURS MOBILIÈRES

I. Etendue probable de la fraude

Un certain nombre de valeurs mobilières échappent au paiement de la taxe successorale. Rien, en effet, n'est plus simple que de dissimuler, au moment du décès, des valeurs qui ne se trahissent par aucun signe extérieur.

Mais l'importance des dissimulations est difficile à déterminer.

D'après M. Paul Leroy-Beaulieu (1), les déclarations de successions seraient beaucoup plus sincères qu'on ne le croit généralement. La richesse générale de la France, dit l'éminent économiste, peut être évaluée, si l'on s'en rapporte aux calculs de M. de Foville (2), à 210 milliards environ. Dans ce total la fortune immobilière entre pour 110 milliards et la fortune mobilière pour 100 milliards

1. *L'Economiste Français*, n° du 23 novembre 1895 : *L'impôt progressif successoral et ses conséquences probables*.

2. M. de Foville, *La richesse en France, et à l'étranger* (extrait du *Dictionnaire des finances*).

environ seulement. Cependant, la richesse mobilière fournit annuellement au fisc, au titre des droits de mutation par décès, une somme toujours supérieure au rendement général des perceptions sur les héritages immobiliers. Ainsi les droits de succession ont produit en 1892 :

210 millions environ

dont 115 — pour les meubles
et 94 — pour les immeubles

En 1893 :

188 millions environ

dont 103 — pour les meubles
et 84 — pour les immeubles

M. Leroy-Beaulieu donne de ce fait les explications suivantes, à savoir : 1° que plus de la moitié des valeurs mobilières françaises sont nominatives ; — 2° que, quant aux titres ou sommes conservés au domicile du défunt, il arrive souvent qu'on a intérêt à les déclarer, par exemple, pour empêcher la part héritée par l'un des époux de tomber dans la communauté d'acquêts. — On peut ajouter que, dans les successions échues à des mineurs (1), la nécessité d'un inventaire empêche de soustraire la moindre valeur mobilière à l'action du Trésor.

— M. Leroy-Beaulieu donne encore une autre raison, qui n'est peut-être pas très exacte sous la législation en vigueur (2).

1. M. Gauthier de Clagny. Chambre des députés, séance du 19 novembre 1895.

2. Trois huitièmes de la richesse mobilière, dit M. Leroy-Beaulieu, sont en valeurs déposées dans des sociétés de crédit ou chez des banquiers, qui ne les lâchent que sur le certificat de paiement des droits d'enregistrement.

Les conclusions de M. Leroy-Beaulieu nous semblent trop optimistes. Il est d'abord certain que, par suite de la capitalisation du revenu au denier 25 pour l'évaluation des immeubles ruraux, ces immeubles ne figurent guère dans les déclarations de successions que pour les $\frac{3}{4}$ de leur valeur vénale. Par suite, l'impôt qui les frappe équivaut aux $\frac{3}{4}$ seulement de celui qui serait liquidé sur cette valeur vénale (1). Or, dans le rendement de 84 millions, en 1893, des droits de succession sur la propriété immobilière, la contribution des immeubles ruraux a atteint 60 millions (2). Ce chiffre de 60 millions serait porté à 80 millions si, pour les immeubles, l'impôt successoral était liquidé sur la valeur vénale, comme pour les meubles. Le total serait donc de :

104 millions pour les immeubles.

En face de 103 — — — — — meubles.

D'autre part, M. Labat, député, a soutenu (3) avec beaucoup de vraisemblance que, par suite de la dépréciation de la propriété agricole, le capital immobilier de la France, autrefois de 110 milliards, s'est abaissé depuis dix ans à 85 milliards. Le capital mobilier, nous l'avons dit, atteint de son côté 100 milliards. Il est ainsi manifeste, d'après les chiffres que nous avons reproduits, que le rendement du droit de mutation par décès est proportionnellement moins élevé sur les meubles que sur les im-

1. Nous ne parlerons pas des immeubles urbains, car, en multipliant leur revenu par 20, on obtient une évaluation au moins égale à leur valeur vénale (Thèse de M. Sauty, p. 149).

2. M. le Ministre des finances, séance du 18 novembre 1895.

3. M. Labat. Chambre des députés, même séance.

meubles. Donc les valeurs mobilières se dérobent en partie à son étreinte.

Tel est bien l'avis de M. Méline (1), qui de l'étendue des fraudes trace un aperçu assez sombre : le capital en fonds d'Etat, dit-il, est de 30 milliards. Il devrait donc, à raisons des droits qu'il a à payer, faire en moyenne des déclarations sur 838 millions ; or, il ne déclare que 424 millions (2). Il y a donc 50 p. 100 de perte. Quant au capital des valeurs mobilières, autres que des fonds d'Etat, il est de 58 milliards. Il devrait donc faire des déclarations sur 1 milliard 650 millions ; or ses déclarations ne portent que sur 999 millions (3), c'est-à-dire qu'il ne déclare que 60 p. 100 environ de ce qu'il doit.

En d'autres termes, M. Méline, raisonnant sur les calculs d'après lesquels on a constaté qu'une fortune quelconque change en moyenne de mains tous les 35 ans, estime que chaque année $1/35$ de la richesse mobilière devrait faire l'objet des déclarations de succession. Mais les chiffres de 838 millions pour les fonds d'Etat, et de 1,650 millions pour les autres valeurs sont évidemment exagérés, parce qu'une partie notable, que nous n'avons pas à préciser ici, des valeurs mobilières se trouve entre les mains d'établissements publics ou d'utilité publique (4), qui ne font pas de déclarations de succession, pour la bonne raison que les droits de mutation sont remplacés, en ce qui les concerne, par d'autres taxes, dont

1. Séance du 18 novembre 1895.

2. *Bulletin de statistique*, 1894, t. XXXVI, p. 355.

3. *Ibid.*

4. M. Labat (séance du 18 nov.), a cité la Caisse des dépôts et consignations, les caisses d'épargnes.

le produit n'est pas compté dans le rendement total de l'impôt des successions.

Nous croyons donc que la vérité se trouve entre les évaluations de M. Leroy-Beaulieu et celles de M. Méline ; et, pour montrer d'une façon très approximative, combien les dissimulations de valeurs mobilières font perdre au Trésor, nous ferons le raisonnement suivant, qui s'appuie sur les indications données plus haut :

Le capital immobilier n'est plus, croit-on, que de 85 milliards ; et nous avons vu que, si l'impôt était liquidé sur la valeur vénale pour les immeubles ruraux, ce capital produirait annuellement des droits de succession s'élevant à la somme de :

104 millions.

La richesse mobilière d'autre part, qu'on évalue à 100 milliards, ne figure dans le rendement de l'impôt successoral que pour :

103 millions.

Si aucune partie de ce capital de 100 milliards n'échappait à l'impôt, le total des droits de mutation par décès, payés chaque année par les valeurs mobilières serait de :

122 millions,

proportionnellement au chiffre de 104 millions, calculé sur les 85 milliards que représente la fortune immobilière.

On peut donc admettre, avec une certaine vraisemblance, que les dissimulations de valeurs mobilières dans les déclarations de succession font perdre annuellement au Trésor une somme de 19 millions.

II. Idée de remplacer par une taxe annuelle le droit de mutation par décès.

L'initiative parlementaire a imaginé un moyen, qui mérite d'être discuté, d'entraver les omissions frauduleuses dont peuvent être l'objet les valeurs mobilières, en particulier les titres au porteur, dans la déclaration des successions.

Dès le 11 novembre 1886, M. Fernand Faure, à la Chambre des députés (1), avait proposé d'établir une taxe annuelle de 0 fr. 20 par 100 fr. sur les valeurs au porteur, en remplacement du droit de mutation par décès. A l'appui de cette proposition, M. Faure rappelait qu'en vertu de la loi du 23 juin 1857 les valeurs au porteur sont déjà assujetties à une taxe annuelle, qui tient lieu du droit de mutation entre vifs.

Le taux de 0,20 p. 100 avait été choisi en supposant une mutation par décès tous les 36 ans et en divisant le tarif moyen des droits de succession, soit 6 o/o, par ce chiffre de 36. Le tarif de 6 o/o avait été lui-même calculé en tenant compte de l'importance respective des parts transmises en ligne directe, entre collatéraux ou entre personnes non parentes, et, d'autre part, de l'importance respective des droits auxquels donnent lieu ces différentes catégories de mutations.

A son tour, M. Gamard, député, a proposé la disposition suivante (1):

1. Débats parlementaires, Chambre des députés, 1886, p. 1785.
2. Proposition de loi sur la déduction des dettes en matière de succession. *J. O. Ch. Ann.* 1895, II, p. 887 (art. 3).

« Le droit de mutation par décès sur les valeurs mobilières (actions, obligations, rentes... etc.), est remplacé en ligne directe, et jusqu'à concurrence du droit unique et de ses décimes, par un abonnement de 4 centimes payable comme celui établi par les lois relatives aux valeurs mobilières au porteur. Le complément du droit dû par les petits enfants, parents ou étrangers aura lieu dans les 6 mois du décès, d'après le tarif actuel et dans les formes actuellement en vigueur. »

La taxe de 20 centimes proposée en 1886 avait l'inconvénient de correspondre à un droit de mutation trop lourd, lorsque plus tard il se trouverait que la succession soit recueillie par un héritier en ligne directe ou par le conjoint. La taxe de 4 centimes est plus prudente à ce point de vue ; mais elle laisse subsister, pour le complément de droit à payer au décès, la possibilité de la fraude. M. Gamard, il est vrai, s'est efforcé de démontrer que les fraudes sont peu fréquentes, soit lorsque l'époux survivant est au nombre des héritiers, parce qu'alors on est obligé de faire une liquidation, pour déterminer les biens que le conjoint ou ses héritiers devront rendre à la fin de l'usufruit ; soit en ligne collatérale, à cause de la méfiance réciproque des héritiers (1).

Mais le système de M. Gamard soulève d'autres objections que nous allons passer en revue :

I. — On fait ainsi payer au vivant ce qui devrait être payé par l'héritier. — On peut répondre que la somme ainsi payée chaque année est tellement insignifiante que

1. Séances du 8 et du 9 novembre 1895.

- le poids ne s'en fait guère sentir, tandis que le droit de mutation par décès constitue toujours une lourde charge. D'ailleurs, au bout d'un certain temps, le *de cujus* aura lui-même bénéficié du non paiement des droits au décès de son auteur; il n'aura payé que des annuités durant sa vie. Ses héritiers continueront, et l'on ne pourra pas dire qu'ils sont favorisés au détriment de leur auteur.

II. — Il pourrait arriver que des titres ayant payé la taxe annuelle n'aient plus aucune valeur réelle au décès de leur propriétaire. — Cette objection a une certaine force. Mais, peut-on dire, l'abonnement est un forfait et, dans certains cas, les valeurs mobilières paieront en définitive une somme inférieure au droit de mutation actuel, par exemple lorsqu'elles se transmettront par décès à des intervalles inférieurs à 33 ans (1).

III. — La taxe annuelle atteindrait la rente sur l'Etat, ce serait un impôt sur la rente. Or, d'après la loi du 7 vendémiaire an VII, « letiers de la dette publique conservée en inscription est déclaré exempt de toute retenue présente ou future ». Mais la loi du 17 mai 1850 a soumis les transmissions à titre gratuit d'inscription de rente aux droits de succession ou de donation. Il s'agit simplement de transformer cet impôt en une taxe d'abonnement, de découper le droit de mutation en 33 annuités.

Quelle que soit la justesse de cette remarque, on prétend que la taxe annuelle aura pour résultat de faire baisser la rente. M. Gamard (1) a expliqué qu'il n'en se-

1. M. Gamard a calculé la taxe de 0.04 en divisant le droit de mutation en ligne directe, soit 1.25, par 33.

2. Séance du 18 novembre.

rait rien, parce que toutes les valeurs françaises seront frappées identiquement. Ce qui fait monter ou baisser les valeurs, c'est d'une part le rapport entre le revenu de ces valeurs, et d'autre part le degré de sécurité que présente le placement. Pour la rente, cette sécurité est incontestable ; quant au rapport entre le revenu des valeurs, il ne sera pas changé.

Il n'est pas plus exact de soutenir que les conversions seront rendues impossibles, si on frappe la rente d'un impôt, parce qu'elle ne pourra pas monter au-dessus du pair. Cette crainte n'est pas fondée : on ne propose, en fait, qu'une transformation dans le mode de paiement du droit de mutation.

IV. — La taxe d'abonnement sur les valeurs mobilières est inconciliable avec le principe de la progressivité qu'on veut introduire dans l'impôt successoral. Les valeurs mobilières paieraient ainsi un droit proportionnel et n'entraîneraient pas en ligne de compte pour l'évaluation du total des parts successorales en vue de la liquidation de l'impôt progressif. Cet argument ne nous émeut pas, puisque la seule réforme que nous admettons, en ce qui concerne les tarifs, consiste dans un relèvement des droits proportionnels existants.

V. — La critique la plus sérieuse qu'on ait formulée contre l'art. 3 de la proposition de M. Gamard est la suivante : dans les successions mobilières, *la déduction du passif* sera impossible, parce que l'abonnement aura déjà été payé. Dira-t-on qu'en face de besoins d'argent, on est plus tenté de vendre des valeurs que d'emprunter à un taux de 1 à 2 p. 100 supérieur au revenu de ces valeurs,

et qu'il est rare, par suite, de voir une succession purement mobilière grevée d'un passif de quelque importance ? M. Trouillot, rapporteur du projet de loi à la Chambre des députés (1), a montré que le cas pouvait se présenter : la Banque de France, les établissements de crédit consentent souvent des prêts sur titres. On peut donc supposer qu'une fortune de 50.000 fr. se trouve déposée à la Banque de France, moyennant une avance de 25.000 fr. Si le propriétaire vient à mourir, comme la somme de 50.000 fr. a payé la taxe annuelle, il n'y a pas d'impôt de mutation, pour la liquidation duquel on puisse déduire de l'actif la dette de 25.000 fr. Le principe de la déduction des dettes restera donc lettre morte dans ce cas, car on ne peut évidemment obliger l'Etat à rembourser un certain nombre d'annuités de la taxe d'abonnement.

On pourrait soutenir que la non déduction dans les successions mobilières trouvera sa compensation dans ce fait que les valeurs mobilières seront moins imposées que les autres biens. En effet, la taxe de 0,04 correspond à un droit de mutation de 1,25, tandis qu'on propose de porter ce taux de 1,25 à 1,50, peut être à 2 p. 100 dans les cas où le principe de la perception au moment du décès sera maintenu. C'est un argument de ce genre qui fut invoqué par M. le directeur général de l'enregistrement, au cours de la discussion de la loi du 16 avril 1895. M. Baudens, sénateur, trouvait injuste que la taxe annuelle fut perçue sur la *valeur brute* des meubles et immeubles possédés par les congrégations religieuses. Suivant lui, c'était aller à l'encontre du principe libéral de

1. Séance du 18 novembre.

la déduction des dettes qu'on s'apprêtait à introduire dans le régime fiscal des successions. M. le directeur général lui a répondu que la taxe de 0,30 était calculée sur le taux actuel de 11,25 entre personnes non parentes. Si l'abonnement devait être liquidé sur l'actif net, il faudrait l'élever à 40 ou 60 centimes par 100 fr., parce que les projets qui comportent la déduction des dettes augmentent notablement les taux de perception des droits de mutation par décès (1).

L'argument est habile. Il n'en est pas moins vrai que la taxe annuelle ne peut pas assurer aux valeurs mobilières une égalité de traitement, même approximative, au point de vue de la déduction des dettes. Supposons deux successions mobilières d'un actif brut égal ; elles ont eu à payer exactement la même somme au titre de l'abonnement ; cependant l'une est grevée d'un passif considérable, l'actif de la seconde se trouve presque entièrement libre.

Nous venons de démontrer, nous l'espérons, que la taxe annuelle sur les valeurs mobilières ne se concilierait pas avec la déduction du passif. D'autre part elle n'empêcherait pas toujours la fraude, puisqu'elle laisse en dehors de son application certains biens meubles, tels que les objets d'art, les riches mobiliers et l'argent comptant. Les dissimulations enfin resteraient possibles, dans le cas où le conjoint survivant ou des collatéraux ont, au décès de leur auteur, un complément de droit à payer. Nous estimons donc qu'on ne doit pas souhaiter le succès de la proposition de M. Gamard.

1. Loi du 16 avril 1895. — V. *Rép. Pér.* de Garnier, no juillet 1895.

III. — Mesures votées par la Chambre des députés.

L'art. 11 du projet de loi se préoccupe de son côté du recouvrement de l'impôt sur les valeurs mobilières. Les dispositions qu'il formule semblent devoir, si les tarifs du droit de mutation par décès restent proportionnels, recruter de nombreux partisans.

Cet article statue d'abord :

« L'art. 25 de la loi du 8 juillet 1852 est modifié ainsi qu'il suit :

« Le transfert ou la mutation au grand livre de la dette publique d'une inscription de rente, provenant de titulaires décédés ou déclarés absents, *ne pourra être effectué que sur la présentation d'un certificat* délivré sans frais, par le receveur d'enregistrement, dont la signature sera légalisée par le directeur, constatant l'acquittement du droit de mutation par décès.

« Il en sera de même pour les transferts ou conversions de titres nominatifs des sociétés, départements, communes et établissements publics (1). »

Ce texte étend ainsi aux titres des sociétés, communes et établissements publics, les formalités inaugurées par l'art. 25 de la loi du 8 juillet 1852 pour les titres nominatifs de rentes sur l'État, et organise les mêmes précautions contre la fraude.

Cette obligation imposée aux sociétés par actions de n'opérer le transfert sur leurs registres des valeurs nominatives du défunt au nom des héritiers, que sur le vu

1. Cf. projet de loi du 24 juillet 1894, art. 11.

d'un certificat de paiement des droits de mutation, n'offrirait pas de grands inconvénients si l'impôt successoral restait proportionnel ; il suffirait alors à ces sociétés de se faire délivrer les pièces qui constatent le droit individuel des héritiers, ainsi que leur degré de parenté. Mais avec la progressivité, comme le taux du droit de mutation dépend de l'importance de la part recueillie, les sociétés devront exiger la présentation d'actes établissant d'une façon authentique le montant de la somme totale revenant à l'héritier, et, en quelque sorte, prendre connaissance de la succession dans son ensemble.

La complication sera encore plus grande lorsque les valeurs nominatives dont il s'agit feront partie d'une succession ouverte à l'étranger. Il faudra alors faire venir de dehors les actes de contrôle, et, le cas échéant, les faire traduire en français.

La perspective de ces désagréments et de ces frais, ne risque-t-elle pas de diminuer la faveur dont les placements en valeurs françaises ont été et sont encore l'objet de la part des capitalistes du dehors ? Si, d'un côté, on veut entraver la concurrence que les valeurs étrangères font aux nôtres, la logique commande, d'autre part, de ne pas adopter des mesures, qui auraient pour résultat de déprécier les valeurs françaises sur les marchés du dehors (1).

L'article 11 se termine par la prescription suivante :

1. Ces explications sont empruntées à l'*Economiste français*, n° du 14 décembre 1895 : « *Un des inconvénients pratiques des nouveaux droits de succession* ».

« Nul dépositaire ou détenteur (1) de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession *ne pourra s'en dessaisir autrement que sur la présentation d'un certificat*, délivré sans frais par le receveur de l'enregistrement, dans la forme indiquée au premier alinéa du présent article, et constatant soit l'acquittement, soit la non-exigibilité de l'impôt de mutation par décès. Cette disposition est applicable : 1° aux assureurs sur la vie, en ce qui concerne les sommes, rentes ou émoluments quelconques dus par eux à raison du décès de l'assuré ; 2° aux sociétés compagnies et banquiers en ce qui concerne toutes les sommes dues, même autrement qu'à titre de dépôt, à l'auteur de la succession. »

« Quiconque aura contrevenu aux dispositions du présent article sera personnellement tenu des droits et pénalités exigibles, sans que la pénalité à la charge du contrevenant puisse être inférieure à 500 fr. en principal. »

La prescription qui nous occupe a soulevé de vives critiques (2). Elle aboutit, en effet, à frapper d'indisponibilité, jusqu'à l'acquittement intégral des droits de succession, le numéraire se trouvant dans une banque à titre de dépôt ou de reliquat de compte-courant. Il en résultera une grande gêne pour la veuve ou les enfants du défunt en face des frais funéraires et des dépenses courantes. Mais

1. La proposition de M. Gamard, du 13 juillet 1895, art. 4, étend la même défense aux *débiteurs* de sommes ou valeurs successorales.

2. V. notamment : *L'impôt progressif et le monde des affaires* (*J. des Débats*, n° du 26 janvier 1896), et les réflexions de M. Paul Beauregard à propos de l'art. 11 (*Monde Economique*, n° du 14 décembre 1895).

c'est surtout l'héritier commerçant ou industriel qui se trouve ainsi menacé. Les commerçants, en effet, ont presque tous un compte ouvert dans une banque, compte qu'ils alimentent par des versements d'argent, des remises d'effets à encaisser. La veille d'une échéance, ils retirent de la banque la somme qui leur est nécessaire. Mais si le commerçant vient à mourir à un pareil moment, ses héritiers seront dans l'impossibilité, sous l'empire du régime voté par la Chambre, de retirer un centime de la banque. Ils ne pourront satisfaire aux échéances immédiates, leur crédit sera ébranlé, la faillite même pourra se produire, alors qu'il y a provision plus que suffisante (1).

Les dangers qui viennent d'être signalés, sont beaucoup moins à craindre si l'impôt successoral reste proportionnel, car l'administration de l'enregistrement pourra autoriser, comme elle le fait actuellement, l'héritier à acquitter d'abord les droits sur l'un des titres déposés seulement, pour réaliser ensuite ce titre et payer les droits exigibles sur l'ensemble de ses titres. Cette facilité de paiement n'est pas possible dans le système du projet de loi ; l'article 12, en effet, punit l'inexactitude des déclarations, et les déclarations partielles seraient nécessairement inexactes, par suite de la progressivité de l'impôt, dont la quotité varie suivant l'importance totale de la part successorale qui revient à chaque héritier.

Reste une situation qu'il faut prévoir ; supposons que l'héritier n'ait pas l'argent nécessaire pour effectuer un paiement même fractionnaire du droit de mutation. Il

1. *J. des Débats*, note citée, qui enregistre la protestation de l'Union des Chambres syndicales lyonnaises.

n'est pas certain que le banquier, chez lequel il existe un compte au nom du défunt, consente à faire des avances à l'héritier ; car les fonds qu'il a entre les mains ne constituent pas pour lui un gage, tout créancier du défunt a le droit de faire opposition et d'exiger une distribution au *marc le franc* (1).

Admettons que, par suite de ces circonstances l'héritier soit, dans quelques cas très rares, réduit à contracter un emprunt usuraire. Il subsiste cependant que la responsabilité des dépositaires et détenteurs se recommande par l'effet qu'elle aura de permettre un recouvrement de l'impôt moins incomplet sur les valeurs mobilières.

APPENDICE.

Moyens de preuve.

L'usage de certains modes de preuve, pour constater les inexactitudes dans les déclarations, trouve un obstacle légal dans les formes de procédure tracées à l'art. 65 de la loi de Frimaire et à l'art. 17 de la loi du 7 ventôse an IX. D'après ces articles l'instruction des instances en matière d'enregistrement doit avoir lieu exclusivement par mémoires respectivement signifiés, et tout débat oral est interdit à peine de nullité du jugement. La jurisprudence en a conclu que les modes de preuve dont l'emploi se plie aux exigences de l'instruction par écrit peuvent

1. *Le Monde Economique*, article cité.

seuls être invoqués. Conséquemment la Cour de cassation a été amenée à considérer comme prohibé l'usage de la *preuve testimoniale* et du *serment* (1).

L'art. 12 du projet de loi a pour but de lever cette prohibition. Nous en donnons ici le texte, bien qu'il se réfère à la production d'un passif fictif comme aux dissimulations de valeurs mobilières.

« L'inexactitude des attestations ou déclarations de dettes, de même que les omissions et les insuffisances d'évaluation commises dans les déclarations souscrites en matière de meubles et valeurs mobilières, pour le paiement des droits de mutation par décès, pourront être établies par tous les genres de preuves admises par le droit commun.

« Il n'est pas dérogé en cette matière, aux dispositions des articles 65 de la loi du 22 frimaire an VII et 17 de la loi du 26 ventôse an IX. Dans le cas où l'administration userait de la faculté qui lui est accordée par le paragraphe précédent, les tribunaux auraient la faculté d'ordonner toutes mesures ordinaires d'instruction dans la forme du droit commun, sans qu'il soit nécessaire de reprendre une nouvelle instance.

« L'action en recouvrement des droits exigibles par suite de l'inexactitude d'une attestation ou déclaration de dette se prescrit par 10 ans à partir du jour de la déclaration de la succession » (2).

Le mérite de ce texte est contestable, puisqu'il accorde

1. Rapport de M. Doumer, p. 902.

2. Alinéas 2 et 3, modifiés par la commission de la Chambre des députés.

à l'administration un recours à la preuve testimoniale qui pourrait donner lieu à bien des abus (1). D'ailleurs la disposition de l'art. 12 est inutile dans notre système : c'est le principe de la progressivité surtout qui, une fois admis, aurait pour résultat de donner une grande impulsion à la fraude. Donc : 1° l'amende de l'art. 3 suffit pour punir, et dans une large mesure, prévenir les simulations de dettes ; — 2° L'article 11, de son côté, aura pour résultat de rendre beaucoup plus difficiles les dissimulations de valeurs mobilières.

Nous concluons que l'administration n'a pas besoin, pour constater les fraudes, d'avoir à sa disposition tous les modes de preuve de droit commun.

1. M. Gamard, séance du 21 novembre 1895.

CONCLUSION

Parmi les réformes qui ont été projetées, il y en a deux dont le besoin, selon nous, ne se fait pas suffisamment sentir, ce sont d'une part celle qui concerne la substitution de la valeur vénale au revenu capitalisé pour l'évaluation des immeubles, et, d'autre part, celle qui tend à organiser des dégrèvements au profit des parts successorales de minime importance.

Voici donc les divers amendements que nous demandons au législateur d'apporter au régime fiscal des successions :

1° Procédé pour déterminer la valeur de la propriété des biens meubles, qui consiste, à défaut d'inventaires, ou d'actes de vente, à prendre pour base 60 p. 100 de l'évaluation faite dans les polices d'assurances.

2° Liquidation du droit proportionnel sur la valeur véritable de la nue propriété et de l'usufruit.

3° Déduction des dettes établies par actes authentiques ou par jugements (1).

1. Nous rappelons ici qu'en équité le passif de toute nature devrait être déduit. Mais il faut d'abord trouver une combinaison financière qui permette, sans recourir à un nouveau relèvement des droits proportionnels de succession, de compenser le fléchissement des recettes à prévoir par suite de la distraction de la partie du passif qui ne serait pas déduite au début.

4° Adoption des tarifs proportionnels de la commission du Sénat, supérieurs aux tarifs en vigueur.

5° En ligne directe, doublement du taux normal, dans tous les cas où l'héritier n'est pas un descendant au premier degré.

6° Tarif abaissé à 5 p. 100 pour tous les dons et legs de bienfaisance.

7° Mesures relatives au transfert des titres nominatifs et à la responsabilité des dépositaires ou détenteurs de titres, sommes ou valeurs de la succession.

Il serait téméraire de notre part de risquer des hypothèses au sujet des conséquences fiscales des réformes auxquelles nous donnons ainsi notre adhésion. Nous croyons cependant que les prévisions établies dans l'exposé des motifs du projet de loi du 8 février 1894 (1) peuvent encore fournir d'utiles renseignements à la fin de ce travail, puisque nous demandons la déduction des dettes dans la même mesure que M. Burdeau, et que ce ministre des finances proposait un relèvement des tarifs proportionnels en vigueur, qui ne différerait pas sensiblement de celui que nous empruntons à la commission du Sénat.

D'ailleurs, ce n'est pas à nous qu'incombe la mission de mettre le budget en équilibre. Nous tenions seulement à constater une fois de plus qu'il est nécessaire de modifier le système de la loi de Frimaire relatif aux transmissions de nue propriété et d'usufruit, et de faire, dans le principe de la non-distraktion des charges, une brèche

1. *J. O.*, Ch. Ann. 1894, I, p. 124.

qui permette, aussitôt qu'il se pourra, de ruiner l'édifice tout entier. Si d'autre part nous avons le bonheur de convertir à nos vues quelques partisans de l'impôt progressif successoral ou de l'immunité des petites successions, ce modeste travail prendrait une meilleure place dans notre propre estime.

VU :

Le Président de la thèse,
WEISS.

VU :

Le Doyen,
COLMET DE SANTERRE.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :

Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris,
GRÉARD.

TABLES DES MATIÈRES

DE L'IMPÔT SUR LES MUTATIONS PAR DÉCÈS

<i>Introduction.</i> — Considérations générales sur l'impôt des successions.	3
--	---

PREMIÈRE PARTIE

<i>Notions historiques</i>	13
<i>Chapitre premier.</i> — De la <i>vicesima hereditatium</i>	14
<i>Chapitre II.</i> — Des profits féodaux	27
<i>Chapitre III.</i> — Du centième denier	36
<i>Appendice.</i> — Abolition de l'ancien régime fiscal	44

DEUXIÈME PARTIE

<i>Législation actuelle</i>	47
I. — Biens soumis à l'impôt.	47
II. — Evaluation des biens	50
III. — Déclaration des successions	54
IV. — Paiement des droits	57
V. — Tarif des droits de mutation par décès	63

TROISIÈME PARTIE

<i>Projets de réforme</i>	67
<i>Chapitre premier.</i> — Evaluation des biens héréditaires.	70
I. — Immeubles	70
II. — Meubles	78
<i>Chapitre II.</i> — Evaluation de la nue propriété et de l'usufruit	82
I. — Critique du système actuel.	82
II. — Législations étrangères	85

III. — Nouveau mode d'évaluation proposé . . .	88
IV. — Rentes viagères et pensions	93
<i>Chapitre III.</i> — Déduction du passif.	96
I. — Critique du principe de la non distraction des charges	96
II. — De la portée du principe de la non distraction des charges.	99
III. — Législations étrangères.	105
IV. — Etendue à donner à la déduction du passif.	111
<i>Chapitre IV.</i> — Questions relatives aux tarifs . . .	118
I. — Législations étrangères	119
II. — Critique du système progressif	123
III. — Examen de la graduation proposée	128
IV. — Inefficacité budgétaire de l'impôt progres- sif	131
V. — Elévation des tarifs proportionnels	136
<i>Appendices:</i> I. — Déclaration des successions. . . .	138
II. — Dégrèvement proposé pour les petites parts successorales	140
III. — Disposition spéciale à la ligne directe.	143
IV. — Dons et legs de bienfaisance.	145
<i>Chapitre V.</i> — Mesures destinées à assurer la percep- tion de l'impôt sur les valeurs mobilières . .	149
I. — Etendue probable de la fraude.	149
II. — Idée de remplacer par une taxe annuelle le droit de mutation par décès.	154
III. — Mesures votées par la Chambre des dépu- tés	160
<i>Appendices.</i> — Moyens de preuve	164
<i>Conclusion</i>	167

1	1
2	2
3	3
4	4
5	5
6	6
7	7
8	8
9	9
10	10
11	11
12	12
13	13
14	14
15	15
16	16
17	17
18	18
19	19
20	20
21	21
22	22
23	23
24	24
25	25
26	26
27	27
28	28
29	29
30	30
31	31
32	32
33	33
34	34
35	35
36	36
37	37
38	38
39	39
40	40
41	41
42	42
43	43
44	44
45	45
46	46
47	47
48	48
49	49
50	50
51	51
52	52
53	53
54	54
55	55
56	56
57	57
58	58
59	59
60	60
61	61
62	62
63	63
64	64
65	65
66	66
67	67
68	68
69	69
70	70
71	71
72	72
73	73
74	74
75	75
76	76
77	77
78	78
79	79
80	80
81	81
82	82
83	83
84	84
85	85
86	86
87	87
88	88
89	89
90	90
91	91
92	92
93	93
94	94
95	95
96	96
97	97
98	98
99	99
100	100

